# تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت

# Evaluating the Effect of Financial Audit Conducted by State Audit Bureau of Kuwait on Public institutions


**إعداد الطالب**

**مبارك محمد الدوسري**

الرقم الجامعي 400820160

**إشراف**

**الأستاذ الدكتور عبدالناصر نور**


قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة


**قسم المحاسبة**

**كلية الأعمال**

**جامعة الشرق الأوسط**


**الفصل الأول / 2010-2011**

## التفويض

أنا مبارك محمد الدوسري أُفوّض جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً والكترونياً للمكتبات، أو المنظمات، أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الاســـم: مبارك محمد الدوسري

التوقيـــع: ٢٢ - ١٢ - ٢٠١٠

التاريـــخ:

## قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها: تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت

وقد أجيزت بتاريخ 22 / 12 / 2010

| الاسم | أعضاء لجنة المناقشة | التوقيع |
|---|---|---|
| الأستاذ الدكتور محمد مطر | رئيساً | .............................. |
| الأستاذ الدكتور عبدالناصر نور | عضواً ومشرفاً | .............................. |
| الأستاذ مصطفى البراري | مناقشاً خارجياً | .............................. |

## شكر وتقدير

الحمد والشكر لله تعالى على نعمائه التي لا تحصى الذي أعطى كل شيء بقدر فمنحني العلم والمعرفة والقدرة على إتمام هذا الجهد المتواضع، ويسرني أن أتقدم بجزيل الشكر وعظيم التقدير لأستاذي الفاضل الدكتور عبدالناصر نور الذي أشرف على هذا الجهد ولم يبخل علي بالنصح والإرشاد طيلة فترة إعداده.

ويسرني أن أتقدم بعظيم الشكر والعرفان لكافة الأساتذة الكرام أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة الشرق الأوسط والإداريين والعاملين فيها على حسن وطيب المعاملة، وأقدم خالص شكري وتقديري للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة الموقرة ممثلة بالأستاذ الدكتور محمد مطر والدكتور مصطفى البراري على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة، كما وأشكر كل من ساهم في إنجاز هذا الجهد سواء بالتشجيع أو المساندة.

كما وأتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى إدارة جامعة الشرق الأوسط ممثلة برئيسها ونوابه الأفاضل، على جهودهم الكبيرة في رعاية طلبة الجامعة.

## الإهداء

**أقدم حصيلة هذا الجهد العلمي المتواضع إلى وطني العزيز: الكويت**

إلى من أضاءت لي الطريق بكل عزم وإصرار صاحبة القلب الكبير أطال الله في عمرها

**والدتي الحبيبة**

إلى رجل المواقف الشامخة والكرم الذي أنار لي دروب النجاح وكان سندي ومعلمي

**والدي الحبيب**

إلى من جمعتنا المسرات وعنوان الصدق والوفاء أهديهم محبتي وإخلاصي ودعائي

**أشقائي وشقيقاتي**

إلى الأصدقاء وكل من قدم لي العون والمساعدة في إنجاز هذه الرسالة

# فهرس المحتويات

**قائمة الجداول**

**قائمة الأشكال**

## الملخص باللغة العربية


**تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت**

**إعداد الطالب مبارك محمد الدوسري**

**إشراف**

**الأستاذ الدكتور عبدالناصر نور**

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت. شمل مجتمع الدراسة جميع المدققين في ديوان المحاسبة الذين يمارسون المهمات الرقابية والتدقيق على أعمال المؤسسات العامة في الكويت. أما العينة فتكونت من (72) مدققاً يمارسون أعمال الرقابة والتدقيق على المؤسسات المشمولة بالدراسة. وقد اعتمد الباحث على مصدرين رئيسين لجمع المعلومات والبيانات هما البيانات الأولية والبيانات الثانوية.

استخدم الباحث مقاييس النزعة المركزية مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات والنسب المئوية وذلك لوصف أراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة ولتحديد أهمية العبارات الواردة في الاستبانة، كما تم اختبار الفرضيات باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression)، إضافة إلى استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA )، وذلك لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة تعزى إلى الخصائص الديموغرافية للمدققين الذين شملتهم عينة الدراسة.

وخلصت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي للدعم الذي تقدمه الإدارة العليا بديوان المحاسبة، وللتشريعات النافذة والمطبقة بديوان المحاسبة، وللأدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مدققو الديوان، وللكفاءات الإدارية والفنية القادرة على إنجاز الرقابة، وللدورات التدريبية للمدققين في مجال الرقابة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت.

وعلى ضوء النتائج قدم الباحث عددا من التوصيات أبرزها:

1- توفير وتفعيل الأنظمة واللوائح والتعليمات اللازمة لتنظيم عملية الرقابة على أداء المؤسسات العامة.

2- ضرورة اهتمام الإدارة العليا بديوان المحاسبة بتقصي أحدث أساليب الرقابة على الأداء, واستخدام الأساليب الإحصائية لاستخلاص المعلومات الرقابية التي تساعد في تصحيح الانحرافات في مسار أنشطة المؤسسات العامة.

3- الاهتمام بتنظيم دورات تدريبية وبأساليب حديثة للمدققين الذين يتولون مهمة التدقيق على أعمال المؤسسات العامة.

## Abstract

**Evaluating the Effect of Financial Audit Conducted by State Audit Bureau of Kuwait on Public institutions Prepared by**

**Mubarak Al Dosary**

**Supervised By**

**Prof. Abdnaser Noor**

The present study aimed at analyzing and evaluating the financial control performance conducted by the Accounting Bureau on public institutions in Kuwait. The population of the study consisted of all the senior auditors in the Bureau who practice the control and auditing the activities of the public institutions in Kuwait. The sample of the study included of 72 auditors conducting control and auditing on institutions covered by the study. The researcher depended on two main sources to collect the data of the study, those were the primary and secondary data.

Arithmetic means, standard deviations, frequencies, and percentages were used to describe the viewpoints of the sample of the study about the variables. Simple regression was used to test the hypotheses of the study. In addition, ANOVA was used to check if there were statistically significant differences in the responses due to the demographic characteristics of the studied auditors.

The findings of the present study showed that: There was a positive effect fro the support produced by the higher administration, the run out and conducted legislations of the Accounting Bureau, the scientific methods and equipment used by the auditors of the Bureau, the technical and administrative competencies which are able to perform financial control conducted, the training courses of the auditors in the field of financial control performance conducted by the Accounting Bureau on the public institutions in Kuwait.

In light of the findings, the researcher has the following recommendations:

1. Finding instructions and tariffs necessary for organizing the process of control over the public institutions' performance.

2. The higher administration of accounting bureau should search modern methods of control over the performance. Moreover, they should use statistical methods to retrieve control information which helps in correcting the misdirection in the public institutions' activities.

3. Training courses should be conducted about modern methods for those who take care of public institutions' business.

# الفصل الأول

# الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة

1-2 مشكلة الدراسة

1-3 أهداف الدراسة

1-4 أهمية الدراسة

1-5 فرضيات الدراسة

1-6 نموذج الدراسة

1-7 التعريفات الإجرائية

1-8 حدود الدراسة

1-9 محددات الدراسة

# الفصل الأول

## الإطار العام للدراسة

### 1-1 المقدمة

لقد مارست الحضارات القديمة الرقابة المالية على مر التاريخ وذلك بصور وأشكال وأساليب متعددة. ومع الزمن تطورت هذه الممارسة من رقابة تقليدية تهتم بمدى الالتزام بالنظم والقوانين والتقاليد النافذة، بهدف الحد من الأخطاء إلى رقابة شاملة تضم بالإضافة إلى ما سبق رقابة الكفاءة والفاعلية. وازداد هذا التطور بشكل كبير ورافقه عقد العديد من المؤتمرات الدولية، التي تمخض عنها إنشاء جمعيات ومنظمات دولية للعناية والاهتمام بالمال العام، من حيث الإيرادات والنفقات وآلية الصرف ومن هذه المنظمات المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "أنتوساي" INTOSAI ( International Organization Of Supreme Audit Institutions) والتي نالت إجماعا دوليا بأن تكون بمثابة دستور دولي للعمل الرقابي إذ تهتم بوضع أسس ومبادئ الرقابة المالية وتطوير العمل الرقابي بما يتناسب وأهمية هذا المجال في مختلف الدول (عبد الله، 2003، ص2).

ونتيجة للجدل والتساؤلات التي أثيرت حول دور المحاسبة والمحاسبين في النشاط الاقتصادي في المجتمع، فقد شهدت فترة الستينات من القرن العشرين تشكيل لجان خاصة من ذوي الخبرة والاختصاص لتحديد الدور الذي يمكن أن تضطلع به مهنة المحاسبة، إذ وضعت قواعد ومعايير محاسبية أسهمت إلى حد كبير في جعل الإفصاح عن المعلومات المالية حقيقة

ظاهرة للجميع وفي جعل البيانات المالية واضحة ومفهومة، فأصبحت بذلك أساسا للأحكام المحاسبية المتفرقة من خلال إيجاد معايير محاسبية دولية بإطار منظم, ومبادئ تحكم طريقة الممارسة والأخلاقيات المهنية المتعارف عليها دوليا (شحاته، 2000، ص2).

وجاءت فكرة تطبيق الرقابة المالية في المؤسسات العامة نتيجة التوسع في حجم الإنفاق الحكومي، ومراعاة للاهتمامات الحديثة في مجالات الرقابة والتقييم والمساءلة، وانسجاماً مع توجهات الحكومات في تطوير الأداء في القطاع العام وتحسين مستواه، ولأحكام الرقابة على استخدام المال العام وتفعيل أنظمة الضبط الداخلي ولتسهيل مهمة الرقابة الخارجية، وذلك من أجل خدمة الإدارة العليا في مجال الرقابة على المال العام وضمان الالتزام بمستويات الأداء المخططة لتحقيق الأهداف المرسومة( حجازي، 2000، ص376).

وبالتالي فإن اتساع حجم القطاع العام وتعدد مجالاته ونشاطاته، وكثرة التنظيمات الإدارية وزيادة عدد العاملين يتطلب مراجعة أنظمة الرقابة المالية، لاستخدام الأساليب الرقابية المناسبة التي تواكب هذه المتغيرات والتطورات، مما يسهل إنجاز العمل الإداري بكفاءة عالية، وفي أسرع وقت وبأيسر الطرق، كما أنه يقدم المساعدة إلى الإدارة العليا في المؤسسات العامة، للتأكد من أن الأهداف المحددة قد تم إنجازها وفق السياسات المقرة، وتزويدها بالمعلومات والبيانات عما يجري على أرض الواقع لغايات المساءلة والمحاسبة والتطوير. فالرقابة المالية تهدف إلى منع حدوث الأخطاء ومعالجة الانحرافات من أجل ضمان حسن سير العمل. بطريقة قانونية لمنع التلاعب والضياع والاختلاس للمال العام، فالجهات التي تخضع للرقابة ملزمة بتقديم بيانات صحيحة إلى الجهة الرقابية التي تمارس دورها وفق الصلاحيات الممنوحة لها

بموجب القانون والتي تجيز لها متابعة أعمال الوحدات الحكومية والمؤسسات العامة المختلفة (عبدالله,2004، ص339).

وقد بينت معايير الأداء المهني للرقابة المالية الصادرة في الولايات المتحدة الأمريكية، أن على وظيفة الرقابة المالية مراجعة العمليات والبرامج للتأكد من مدى ملاءمة النتائج مع الأهداف الموضوعة، لتحديد ما إذا نفذت هذه العمليات والبرامج وتم إنجازها حسب ما هو مخطط لها. كما بينت هذه المعايير بأن النظام الأساسي لأنشطة الرقابة المالية، يجب أن يكون على شكل وثيقة رسمية مكتوبة تحدد هدف الرقابة المالية وصلاحياتها ومسؤولياتها، وكذلك يجب أن تبين هذه الرقابة وضع أنشطة الرقابة المالية داخل المؤسسة، وإجازة الوصول إلى السجلات والموظفين والممتلكات وتحديد نطاق الأنشطة المتعلقة بعملية الرقابة المالية.

إن تعزيز قيم النزاهة ونظم الشفافية والمساءلة في القطاع العام، يرتبط بشكل وثيق بوجود بنية مؤسساتية سليمة وأجهزة رقابة قوية وفاعلة تتمتع باستقلالية ومهنية. كما أن محاربة الفساد في القطاع العام يرتبط بوضع آليات وأدوات رقابة ومحاسبة مهمتها الإشراف والفحص والمراجعة والتدقيق، ومنذ تأسيس دولة الكويت جرى العمل على بناء أجهزة للرقابة العامة ومنها ديوان المحاسبة الذي تأسس في 7 يوليو سنة 1964 بالقانون رقم 30 لسنة 1964 والذي يقضي بإنشاء الديوان ليتولى مهمات الإشراف والفحص والتدقيق على أداء أجهزة الدولة ومؤسساتها على اختلاف أنواعها، للتأكد من حسن استخدام الأموال العامة للأغراض المخصصة لها، والتحقق من انسجام التصرفات والأفعال المالية مع أحكام القوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها في دولة الكويت (ديوان المحاسبة، دليل التدقيق العام، 2005).

ويتولى ديوان المحاسبة في دولة الكويت عملية الرقابة المالية على كافة الهيئات والمؤسسات العامة والشركات التي تملكها الدولة، أو تساهم فيها بما نسبته 50% من رأسمالها، حيث يمارس الديوان رقابته على جميع الأعمال والتصرفات التي تصدر عن تلك الجهات، وذلك من خلال الفحص والتدقيق والمراجعة لتحقيق الرقابة على كفاءة التنظيم وكفاءة سير العمل المالي. وقد تزايدت مهمات الديوان لتشمل الرقابة على الهيئات والمؤسسات العامة التي تساهم فيها الدولة بنسبة 25% من رأسمالها بصورة مباشرة أو غير مباشرة. وكذلك يمارس الديوان رقابته على الأموال المستثمرة من تلك الجهات سواء داخلية أو خارجية، وذلك من أجل التأكد من سلامة وحسن التصرف وتوظيف الأموال في المجالات المخصصة لها وذات العائد المرتفع (الحميميدي,2004، ص18).

جاءت هذه الدراسة بهدف تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، من أجل التعرف على فاعلية الرقابة المالية لديوان المحاسبة، وجاء اختيار مدققي ديوان المحاسبة لعلاقتهم المباشرة بموضوع الدراسة، لذلك فإن أهمية هذه الدراسة تنبع من كونها تسهم في إيجاد قاعدة معلومات وبيانات حول جوانب النجاح أو القصور في الرقابة المالية على المؤسسات العامة.

**2-1 مشكلة الدراسة**

يُعد ديوان المحاسبة في دولة الكويت الجهة المركزية للرقابة المالية العليا والمفوض بالقيام برقابة الأداء الحكومي بشكل عام والمؤسسات العامة بشكل خاص، ونتيجة التوسع والازدياد في الصلاحيات الممنوحة لديوان المحاسبة في دولة الكويت الذي يشمل الهيئات والشركات التي للحكومة مساهمات في رأسمالها، وكذلك الشركات الممنوحة لامتيازات في استغلال الموارد الطبيعية أو إدارة المرافق الحكومية، لذلك فإن الرقابة المالية لهذه الجهات تتطلب قياساً سليماً وموضوعياً قائماً على أسس علمية لمعرفة مدى فاعليتها في مجال تقديم الخدمات لأفراد المجتمع في مختلف القطاعات، وعليه كان لا بد لديوان المحاسبة من التأكد من مدى استغلال المؤسسات العامة لمواردها المتاحة بصورة كفؤة وفعالة.

**عناصر مشكلة البحث**

بناءً على ما تقدم فإنه يمكن تحديد حجم مشكلة الدراسة وأبعادها وتحقيق الغرض منها من خلال الإجابة عن التساؤلات التالية:

**السؤال الأول:** ما تأثير الدعم الذي تقدمه الإدارة العليا لديوان المحاسبة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت؟

**السؤال الثاني:** ما تأثير التشريعات النافذة والمطبقة بديوان المحاسبة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت؟

**السؤال الثالث:** ما تأثير الأدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مدققو الديوان في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت؟

**السؤال الرابع:** ما تأثير الكفاءات الإدارية والفنية القادرة على إنجاز الرقابة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت؟

**السؤال الخامس:** ما تأثير الدورات التدريبية التي يتلقاها المدققون في مجال الرقابة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت؟

**1-3 أهداف الدراسة**

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

1- التعرف على دور ديوان المحاسبة في الرقابة على أداء المؤسسات العامة والدوائر التابعة لها في دولة الكويت.

2- التعرف على أثر التقييم الذي يقوم به ديوان المحاسبة أثناء ممارسة الرقابة على أداء المؤسسات العامة في دولة الكويت.

3- التعرف على أثر العوامل الديموغرافية في التقييم الذي يقوم به ديوان المحاسبة أثناء ممارسة الرقابة على أداء المؤسسات العامة في دولة الكويت.

4- الوصول إلى نتائج ذات دلالات يمكن من خلالها تقديم توصيات تحقق الغرض والهدف من إجراء هذه الدراسة.

5- إلقاء الضوء على واقع أنظمة الرقابة المالية من خلال الأنظمة والتعليمات الخاصة بالرقابة في دولة الكويت.

6- التعرف على أهم العوامل التي يشملها تقييم رقابة ديوان المحاسبة واختصاصاته في دولة الكويت.

**4-1 أهمية الدراسة**

تكمن أهمية هذه الدراسة في الاعتبارات التالية:

1- أنها تدعم الدراسات والبحوث النظرية والتطبيقية في هذا المجال في بيئة الرقابة المالية الممارسة على المؤسسات العامة في دولة الكويت. كما أنها تقيس كفاءة وفاعلية أجهزة الرقابة المالية في دولة الكويت والتي تهدف إلى المحافظة على المال العام والحيلولة دون هدره أو تبذيره وصولا إلى رقابة مالية أفضل في المستقبل.

2- إنها تبين دور ديوان المحاسبة في الرقابة على أداء المؤسسات العامة في دولة الكويت ورفد هذه المؤسسات بالملاحظات والتقييم المناسب الذي يساعدها على أداء دورها المهم في تحقيق التنمية الشاملة.

3- أنها توفر قاعدة بيانات حول موضوع الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، مما يسهم في إثراء المكتبة العربية بشكل عام والمكتبة الكويتية بشكل خاص في هذا الموضوع.

4- أنها تأتي مساهمة في التعريف بأهمية أجهزة الرقابة المالية في دولة الكويت، إذ تشكل مجالا خصبا لدراسات لاحقة.

**5-1 فرضيات الدراسة**

تستند هذه الدراسة إلى الفرضيات التالية:

HO1 لا يوجد أثر للدعم الذي تقدمه الإدارة العليا بديوان المحاسبة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت.

HO2 لا يوجد أثر للتشريعات النافذة والمطبقة بديوان المحاسبة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت.

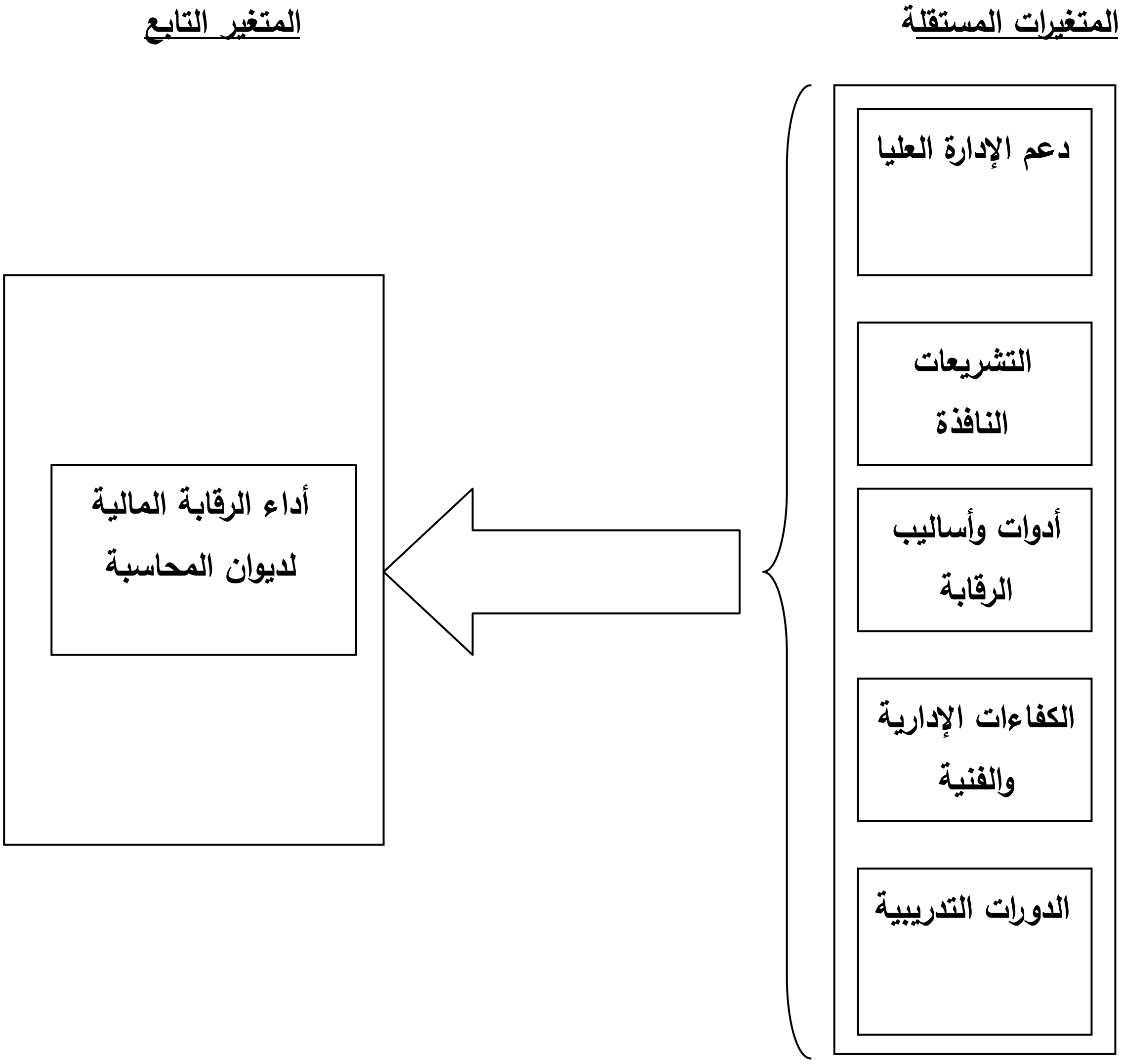
HO3 لا يوجد أثر للأدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مدققو الديوان في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت.

HO4 لا يوجد أثر للكفاءات الإدارية والفنية القادرة على إنجاز الرقابة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت.

HO5 لا يوجد أثر للدورات التدريبية للمدققين في مجال الرقابة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت.

**6-1 نموذج الدراسة**

لتحقيق غرض الدراسة والوصول إلى أهدافها المحددة فسوف يعتمد الباحث على نموذج خاص بها، للتعرف فيما إذا كان هناك تأثير في النتائج بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة ويوضح الشكل رقم (1-1) علاقات هذه المتغيرات.




**الشكل (1-1)**

**نموذج الدراسة**

المصدر: النموذج من إعداد الباحث بناءً على المراجعة الأدبية لموضوع الدراسة.

**1-7 التعريفات الإجرائية**

لأغراض هذه الدراسة فقد تم تحديد المعاني الإجرائية أو المصطلحات لجميع المتغيرات المستقلة والتابعة والمستخدمة فيها، وذلك حسب ما يعنيه كل مصطلح في الدراسات التي أجريت في مجال أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة في دولة الكويت.

**الرقابة:** هي الرقابة المالية التي تهتم بمراقبة جانب المشروعية والجانب الحسابي في العمليات والبيانات المالية الخاضعة للرقابة، وتتم من خلال الإشراف والفحص والمراجعة للتعرف على كيفية سير العمل داخل المؤسسة العامة، للتأكد من حسن استخدام الأموال العامة للأغراض المخصصة لها، ومن أن التصرفات تحصل طبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المعمول بها، والكشف عن المخالفات والانحرافات وبحث الأسباب التي أدت إلى حدوثها، واقتراح وسائل علاجها لتفادي تكرارها مستقبلاً ( ديوان المحاسبة الكويتي، مفكرة المصطلحات الرقابية والمالية، 2009).

**رقابة ديوان المحاسبة:** هي الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة من قبل مدققي الحسابات التابعين له، وهي رقابة تشمل كافة التصرفات المالية التي تجريها المؤسسات العامة والدوائر التابعة لها في دولة الكويت، بهدف صون الأموال العامة ومنع العبث بها والتأكد من استخدامها الاستخدام الأمثل في الأغراض التي خصصت لها ( ديوان المحاسبة الكويتي، مفكرة المصطلحات الرقابية والمالية، 2009).

**المؤسسات العامة:** هي عبارة عن منشاة عامة أو مشروعات اقتصادية عامة تتمتع بالشخصية المعنوية، وتزودها الدولة برأس مال عام لمزاولة نشاط اقتصادي معين، وفقا للخطة التي تضعها الدولة بهدف تحقيق غايات عامة، وتدار المؤسسات العامة بأساليب تختلف عن تلك الأساليب المستخدمة في الإدارات الحكومية مع خضوعها للرقابة العامة ( ديوان المحاسبة الكويتي، مفكرة المصطلحات الرقابية والمالية، 2009).

**المدقق:** هو الشخص المخول بالقيام بالتدقيق في العمليات المالية أو الحسابات أو البيانات المالية والتحقق من مدى صحتها ومشروعيتها وسلامتها بصورة دورية على الغالب، ويجب أن يكون هذا الشخص مدربا على تقديم الخدمات المهنية للرقابة المالية حسب معايير عامة وشخصية، ويتوجب عليه أيضا أن يتصف بالتأهيل العلمي والعملي وأن يتمتع بالاستقلال في مجال الإعداد وفحص التقارير وكذلك الالتزام بقواعد السلوك المهني( ديوان المحاسبة الكويتي، مفكرة المصطلحات الرقابية والمالية، 2009).

**رقابة الأداء:** هي مجموعة من الوسائل والأساليب والإجراءات المتعلقة بقياس الأداء والنتائج المتحققة أولا بأول ومقارنتها بالمعايير الموضوعة سلفا مع دراسة أسباب انحراف الأداء عن المعايير، وبعبارة أخرى تقويم الأنشطة لهيئة ما للتحقق مما إذا كانت مواردها قد أديرت بالصورة التي روعيت فيها جوانب التوفير والكفاءة والفعالية ومن أن متطلبات المساءلة قد تمت الاستجابة إليها بصورة معقولة ( ديوان المحاسبة الكويتي، مفكرة المصطلحات الرقابية والمالية، 2009).

**أساليب رقابة الأداء وأدواته:** هي الوسائل والأدوات الرقابية والتي يستخدمها ديوان المحاسبة ضمن الرقابة على أداء المؤسسات العامة في دولة الكويت، (ديوان المحاسبة الكويتي، دليل التدقيق العام، 2009)، وهذه الوسائل والأساليب هي:

1- الأساليب المحاسبية: وتشمل التكاليف المحددة مقدما كأداة لوضع الخطط والمعايير، التكاليف الفعلية، التحليل باستخدام تحليل التعادل، التحليل المالي باستخدام أسلوب المقارنات لمعرفة أسباب وأنواع الانحرافات، والتحليل المالي باستخدام أسلوب النسب المالية.

2- الأساليب غير المحاسبية: وتشمل مدخل الوظائف الإدارية، والتحليل الاقتصادي، والتحليل البرامجي، والتحليل التنظيمي.

**الكفاءات الإدارية والفنية:** هي مدى توفر كوادر بشرية مؤهلة ومدربة بديوان المحاسبة، وأن يكون لديها القدرة والكفاءة لأداء الدور الحيوي المطلوب منها، وأن يكون إعداد مدققي الديوان كافيا لتولي وممارسة مهمة التدقيق على أعمال المؤسسات العامة، إضافة إلى تمتعهم بقناعة وحماس تجاه تطبيق الرقابة على الأداء (ديوان المحاسبة الكويتي، دليل التدقيق العام، 2009).

**الإدارة العليا:** تتمثل الإدارة في هذه الدراسة في كل من رئيس ديوان المحاسبة والأمين العام ومديري الدوائر في مركز الديوان.

**التشريعات النافذة:** هي مدى توافر قوانين وتشريعات وأنظمة وتعليمات متطورة ومناسبة لدى الديوان لتنظيم الرقابة على أداء المؤسسات العامة في الكويت(ديوان المحاسبة الكويتي، دليل التدقيق العام، 2009).

**معايير الأداء:** هي المعايير والمؤشرات والمقاييس المستخدمة لقياس مدى كفاية وفاعلية الأداء الفعلي التي يقوم الديوان على أساسها بالحكم على أداء المؤسسات العامة في دولة الكويت، وهي معايير كمية ونوعية يتوقف اختيارها على حجم المؤسسة وطبيعة عملها وفلسفة إداراتها واستراتيجياتها المتبعة (ديوان المحاسبة الكويتي، دليل التدقيق العام، 2009).

**المعايير الرقابية:** هي قواعد تنظم جهاز الرقابة المالية وأنواع الرقابة التي يمارسها وأساليبها واستقلالها وشروط المراقب المالي وحقوقه وغير ذلك مما له صلة برقابته، إذ إن توفر معايير أداء تسهل من مهمة مدققي الديوان في رقابة أداء المؤسسات العامة في دولة الكويت(ديوان المحاسبة الكويتي، مفكرة المصطلحات الرقابية والمالية، 2009).

**التقييم والملاحظات:** هي وقائع بارزة يتم كشفها وتحليلها ومقارنتها وتسجيلها من قبل المراقب الذي لاحظها ووصف حالتها (من خلال فحص المستندات أو مقابلة الأفراد، ومقارنتها بالقواعد والمعايير المعتمدة أثناء القيام بالرقابة المالية وذلك بهدف الوصول إلى نتائج محددة يتم استخلاصها منها، بمعنى الملاحظات والتقييم الذي يقدمه ديوان المحاسبة تجاه الانحرافات والأخطاء المالية في المؤسسات العامة دولة الكويت (ديوان المحاسبة الكويتي، مفكرة المصطلحات الرقابية والمالية، 2009).

## 1-8 حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

ا- اقتصرت هذه الدراسة على مجتمع مكون من مدققي الحسابات التابعين لديوان المحاسبة في دولة الكويت والمكلفين بمتابعة التصرفات وسير الأعمال المالية في المؤسسات العامة، وبذلك تتحدد حدود الدراسة المكانية في رقابة الديوان على هذه المؤسسات ولم تشمل أجهزة الرقابة الأخرى في دولة الكويت مثل رقابة وزارة المالية.

ب- اختار الباحث عينة من مدققي الحسابات (مدير، مدقق رئيسي، مدقق، مساعد) التابعين لديوان المحاسبة في دولة الكويت، كونهم أقدر من غيرهم على التعامل مع المتغيرات الواردة في نموذج الدراسة ومحتواه.

ج- أما الحدود الزمانية لهذه الدراسة فإنها كانت في الفترة الواقعة ما بين أيار 2010 وحتى كانون الأول 2010.

## 1-9 محددات الدراسة

تعد هذه الدراسة من إحدى الدراسات المحاسبية التي تعنى بأداء الرقابة المالية التي يمارسها الديوان, ومن ثم فإنه لا يوجد ما يحول دون تعميم نتائج هذه الدراسة على كافة الجهات المعنية بالرقابة المالية سواء في الأردن أو الكويت أو في باقي الدول العربية.

# الفصل الثاني

## الإطار النظري والدراسات السابقة

### الإطار النظري

2-1 المقدمة

2-2 ماهية الرقابة

2-3 خطوات الرقابة

2-4 خصائص الرقابة

2-5 أنواع الرقابة

2-6 مكونات الرقابة

2-7 أهداف الرقابة المالية

2-8 رقابة الأداء على المؤسسات العامة

2-9 المؤسسات العامة

2-10 تطور الرقابة في دولة الكويت

2-11 اختصاصات ديوان المحاسبة

### الدراسات السابقة

2-12-1 الدراسات باللغة العربية

2-12-2 الدراسات باللغة الانجليزية

2-12-3 المساهمات المتوقعة من الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة

# الفصل الثاني

# الإطار النظري والدراسات السابقة

## أ- الإطار النظري

### 2-1 المقدمة

تعد الرقابة بشكل عام أحد أهم مكونات العمليات الإدارية التي تشمل أيضا التخطيط والتنظيم والاتصالات والتنسيق واتخاذ القرارات، وهي تشكل مع هذه العمليات سلسلة مترابطة ومتصلة لتحقيق النجاح الذي يعتمد على ضرورة إيجاد توافق وترابط بين هذه العناصر. وينظر إلى الرقابة على أنها عنصر أساسي من عناصر العملية الإدارية تؤدي وظيفتها ونشاطاتها الحيوية في الأجهزة الإدارية للدولة الحديثة, إذ تقوم بمتابعة مدى النجاح في تحقيق الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا ومدى توافر الشرعية في تنفيذها، وكذلك التأكد من سلامة الأساليب والإجراءات المتبعة لتحقيق هذه الأهداف وبذلك فإن الرقابة تتصل بشكل رئيسي بعملية التخطيط، وبذلك يشير (Parker, 2001, p18) إلى وجود ترابط وتوافق بين عنصري التخطيط والرقابة (الرقابة تهدف إلى مراجعه وقياس ما تم إنجازه مقارنه مع الأهداف والخطط الموضوعة، وبالتالي اتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح المسار والانحراف عن الخطة ) ويتضح مدى ارتباط الرقابة بالتخطيط بالنظر إلى الحقائق التالية:

1- مهمات الرقابة لا يمكن القيام بها إلا بوجود خطة وأهداف محددة مسبقا.

2- تدل الرقابة على سلامة التنفيذ للخطة الموضوعة ومدى الالتزام في تنفيذها.

3- لا يقتصر دور الرقابة على متابعة التنفيذ وتشخيص الانحرافات ومعالجتها بل يتعداها للكشف عن صحة عمليه التخطيط وقدرتها على تحقيق الأهداف المحددة.

لقد كان من نتيجة التوسع في حجم الإنفاق الحكومي والاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية، ولغايات ضبط الإنفاق العام، ولمراعاة تقييم الأداء والمساءلة وأيضاً الحاجة إلى التغذية العكسية، أن أصبحت إدارة المؤسسة غير قادرة على التعرف على نواحي القصور والمعوقات التي تواجه التنفيذ وتحليل نتائج الأداء الفعلي لخططها، لذلك فإن الرقابة المالية تهتم بمتابعة الخطط المالية عند تنفيذها خطوة بخطوة، وذلك بهدف التعرف على الأخطاء والانحرافات والثغرات التي قد تقع بها الإدارة المالية، والعمل على التغلب عليها في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات التصحيحية قبل أن يستفحل خطرها, مما يضمن سلامة المركز المالي للمؤسسات العامة، ويؤدي إلى تحقيق التوازن والمحافظة على المركز المالي (Ramammorti, 2004, p324)

إن أهمية نظام الرقابة المالية للإدارة يتمثل في أنه أداة تمكنها من التأكد من حسن تنفيذ السياسات المالية الموضوعة، وبالتالي تحقيق الأهداف المتعلقة بمصداقية وعدالة القوائم المالية ودقة التقارير المالية المقدمة إليها، لحماية أصول المؤسسة من التلاعب وسوء الاستخدام، إذ يتطلب من الإدارة تقييم هذا النظام لمعرفة نقاط الضعف والعمل على تصحيحها وعلاجها. وقد أضحت الرقابة المالية مجالا خصبا لأبحاث ودراسات العديد من المهتمين والدارسين، وذلك لأهميتها في الكشف عن مواطن الخلل والضعف في العمليات الإدارية، وكذلك الأشخاص القائمين على تنفيذ هذه العمليات مما يساعد في تصحيح المسارات والانحرافات أثناء تنفيذ الخطط الموضوعة بكفاءة (مجلة الرقابة، 2000، ص17).

تعد أجهزة الرقابة المالية بمثابة أجهزة إنذار للتعرف على الأخطاء والانحرافات في أداء المؤسسات العامة، إذ تسعى هذه الرقابة لمنع ارتكاب الأخطاء أو إساءة استعمال الأموال العامة والموارد وحمايتها من الضياع والاختلاس، وكلمة رقابة تعني الإشراف والفحص والتفتيش والمراجعة والتحقق، ويمكن تعريفها بأنها (التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقاعدة المقررة)، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها، وهي تعني أيضا وظيفة تقوم بها السلطة المختصة بقصد التحقق من أن العمل يسير وفقاً للأهداف المرسومة بكفاية وفي الوقت المحدد لها ( حماد، 2004، ص16).

وتُعد الرقابة المالية نظاماً يحتوي على عناصر مكملة لبعضها بعضا وهذا النظام يصبح عرضة للاختلال إذا فقد أحد عناصره وعندها يكون قليل الفائدة، لذلك فقد تناول العديد من الباحثين موضوع الرقابة المالية بمسميات وأشكال مختلفة، إذ إن هذا المفهوم تطور عبر فترات زمنية مختلفة حسب المعايير الرقابية التي تصدر عن الجمعيات المهنية المحاسبية (زيدان,2001، ص26)، كما أن هيكل نظام الرقابة المالية يختلف من مؤسسة إلى أخرى ويعتمد ذلك على عوامل عديدة منها حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها، وطريقة تخزين ومعالجة البيانات والمتطلبات التنظيمية والقانونية التي تحكم عمل المؤسسة.

ويشير (Beasnt, 2005, p102) إلى أن هنالك ثلاثة من أنظمة الرقابة مطلوبة من أجل رقابة فعالة وكفؤة وهذه الأنظمة الرقابية هي:

1- الرقابة الإستراتيجية ( المستوى الأعلى ): وتتمثل مهمة إدارة العليا الأساسية في قيادة المنظمة نحو النمو والنجاح.

2- الرقابة الإدارية ( المستوى الأوسط ): والمسؤولية في هذا النوع تكون في الغالب على عاتق الإدارة الوسطى أي رؤساء الأقسام ومساعديهم.

3- الرقابة التنفيذية ( المستويات الدنيا ): الأداة الرئيسية لتحقيق أغراض هذه الرقابة تتمثل في رقابة التكاليف، وتعرف رقابة التكاليف بأنها " تقدير مسبق لمقدار التكاليف تحت ظروف عمل معينة "، فمقياس التكلفة يساهم في تأسيس معايير لقياس تكلفة الإنتاج والخدمات، ومن ثم مقارنة النتائج الفعلية مع المعايير التي تم وضعها والمعايير التي وضعت مسبقا لقياس التكلفة التي تسمى بـ " مقياس التكلفة " الذي يهدف إلى وضع قواعد الأداء، وبيان مدى كفاءة هذا الأداء والرقابة على تكاليف العمليات من خلال وضع معايير التكلفة وتحليل المتغيرات المختلفة، وتصحيح أوجه القصور والنقص في الأداء، إضافة إلى أن هذا المقياس يهدف إلى التوجيه للطرق المختلفة لتطوير الأداء.

## 2-2 ماهية الرقابة المالية

لقد مر تعريف الرقابة المالية بتطورات عديدة خلال القرن العشرين، فبعد أن كانت الرقابة مقتصرة بشكل رئيس على حماية الأصول النقدية من السرقة والضياع، أصبحت تشمل الوسائل الكفيلة بضمان دقة البيانات المالية وصحتها، وتتضمن في مضمونها الشامل جميع أشكال الرقابة المالية والإدارية والضبط الداخلي داخل المؤسسات العامة، حسب ما جاء في تعريف لجنة طرائق التدقيق Committee On Auditing Procedures المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والتي عرفت الرقابة المالية بأنها: "تشمل الخطة

التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله المالية وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة " (عبد الرزاق، 2000، ص70).

تهدف الرقابة المالية إلى التقويم والتصحيح لحماية المال العام من الانحرافات والأخطاء والمخالفات. وذلك من خلال مراقبة النشاطات والأعمال المالية، واتخاذ قرارات مناسبة لتصحيحها وتصويبها ومتابعة تنفيذها، إضافة إلى قياس الفاعلية من خلال مقارنة النتائج المالية المتحققة بالأهداف المحددة مسبقا، أو قياس النتائج التي تعبر عن أهداف متوقعة كالربحية والعائد.

### 2-3 خطوات الرقابة

للحكم على مدى فاعلية نظام الرقابة المالية التي يقوم بها مدققو ديوان المحاسبة لا بد من قيامهم بعدد من الإجراءات والخطوات المخطط لها بعناية وكما يلي:

**1- دراسة وفهم النظام:** وتتضمن هذه الخطوة الحصول على معلومات كافية وشاملة لعناصر نظام الرقابة، ومن المعلومات التي يجب دراستها وفهمها بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الإجراءات الرقابية، النظام المحاسبي، نظام المتابعة والمراقبة وغيرها، والتأكد من أن هذه المعلومات قابلة للفحص والمتابعة والمراجعة (Dan, 2003, P:210).

**2- التقييم المبدئي:** إذ يتم تحليل المعلومات التي تم الحصول عليها في الخطوة الأولى، وذلك من أجل الوصول إلى توقعات حول مدى فاعلية نظام الرقابة وضعفه وعدم قدرته على اكتشاف الانحرافات ومنع الأخطاء، وبالتالي تعديل اختباراته اللاحقة في ضوء هذه المعلومات وذلك لكل نشاط من الأنشطة الرئيسة في المؤسسة (Simmons, 2002, P:305).

**3- تحديد الظروف التي تتطلب كتابة التقرير للإدارة:** إذ يتم خلال هذه الخطوة تحديد الظروف التي قد تؤثر في عملية إعداد القوائم المالية، والتي تتطلب كتابة تقرير للإدارة عند حدوثها، ومن أمثلة ذلك ما يلي:

أ- عدم وجود مستوى كافٍ من الوعي بأهمية الإجراءات الرقابية في المؤسسة.

ب- اكتشاف إجراءات غير مناسبة في تطبيق المبادئ المحاسبية في المؤسسة.

ج- اكتشاف التجاوزات على النظام من أصحاب الصلاحيات لتحديد أهداف المؤسسة.

د- اكتشاف أدلة فشل إجراءات حماية أصول المؤسسة من الخسائر المختلفة التي قد تعترضها (Dan, 2003, P:23).

**4- اختبار تطبيق الإجراءات:** وتشمل هذه الخطوة التأكد من تطبيق إجراءات الرقابة كما هو مخطط لها، من خلال استخدام بعض الوسائل مثل الفحص المستندي والملاحظة الشخصية للمدقق، ومقارنة أداء المؤسسة بالمعايير الخاصة بالنشاط أو بأداء المؤسسات المشابهة (Simmons, 2002,p:71).

**5- التقييم النهائي:** وهذه الخطوة التي يمكن من خلال الحكم على مدى فاعلية نظام الرقابة، وذلك بالتأكد من وجود عناصر نظام الرقابة، للحكم على فاعلية النظام وفي حالة غياب أو ضعف أحد هذه العناصر، فإنه يتم الحكم بضعف النظام، وإذا حدثت ظروف تستدعي كتابة تقرير وتم اكتشافها أثناء دورة العمل الاعتيادية واتخذت إجراءات تصحيحية، فإنه يمكن الحكم على فاعلية النظام، والعكس إذا اكتشفت الأخطاء ولم تتخذ إجراءات تصحيحية، فإن ذلك يدعو إلى الشك في فاعلية ومصداقية النظام ( زيدان,2001, ص43).

**2-4 خصائص النظم الرقابية الناجحة**

إن إجراءات الرقابة على أداء المؤسسات العامة تختلف من مؤسسة إلى أخرى، وكذلك وفقا لطبيعة النشاط الذي تمارسه كل مؤسسة على حدة فهنالك المؤسسات العامة التي تمارس نشاطا اقتصاديا أو زراعيا وهكذا، لذا يتعين هنا تطويع النظام الرقابي بحيث يكون ملائما لطبيعة النشاط الذي تمارسه المؤسسة، إلا أن هنالك خصائص عامة يجب أن يتمتع بها كل نظام رقابي يهدف إلى تقييم الأداء، إذ يرى (Druker, 2005, P:495) أنه من أجل تحقيق أهداف الرقابة فإنه يجب أن تتوافر فيه الخصائص التالية:

1- يجب أن يتناسب ويتلاءم نظام الرقابة مع طبيعة نشاط المؤسسة وحجمها وظروف العمل فيها.

2- يجب أن يتميز نظام الرقابة بالسهولة والوضوح والبساطة في الهدف والأسلوب والمعيار وفي نظام التبليغ عن الانحرافات أو الخلل عند اكتشافه، وأن يكون من أهم أسس نظام الرقابة على الأداء في المؤسسات العامة.

3- ينبغي أن يتمتع نظام الرقابة على الأداء بالمرونة، وأن تكون الوسائل الرقابية والمعايير المستخدمة قابلة للتطوير والتعديل، وذلك نظرا للتغيير المستمر في ظروف العمل والتنفيذ.

4- يجب أن تتم ممارسة الرقابة في الوقت المناسب والمحدد للقيام بها، وأن تسهم في اختصار الوقت والجهد المبذول على عمليات الرقابة.

5- من أجل إنجاح عملية الرقابة على الأداء يجب حشد الكفاءات المتميزة للقيام بعمليات تقييم الأداء وتوفير جميع مستلزمات نجاحها في عملها من دورات تدريبية وحوافز.

6- يجب أن يكون القصد من الرقابة إيجابياً بحيث يشمل على تصحيح الأخطاء ومنع تكرارها لتحسين الأداء، إذ يشكل تحديد الانحرافات وإبراز أوجه القصور في الأداء جزءا رئيسيا في عملية الرقابة على الأداء، إلا أن تلك العملية سوف تتسم بالنقص ما لم يكن

هنـاك تشـخيص لأسـباب الانحـراف والقصـور ووضـع الحلـول الناجحـة للتغلـب عليهـا ومنـع تكرارها في المستقبل.

6- أن يكـون نظـام الرقابـة علـى الأداء اقتصـاديا، بحيـث تتناسـب التكلفـة والوقـت والجهـد المبذول مع المنفعة لتوفير نظام المراقبة مع الفوائد الناتجة عن تطبيقه.

## 2-5 أنواع الرقابة

أشـار (عبـاس, 2009، ص181-184) إلـى أن هنالـك تقسـيمات متعـددة للرقابـة، مـن حيث الجهة التي تتولى عملية الرقابة والمجال الذي تنصب عليه والتوقيت الذي تتم فيه، وتاليا شرح لهذه الأنواع الثلاثة:

### 2-5-1 أقسام الرقابة من حيث الجهة التي تتولى عمليه الرقابة (داخلية وخارجية):

**الرقابة الداخلية:**

هي تلك الرقابة التي تتم من داخل السلطة التنفيذية نفسها على الوحدات التي تتبع لها، إذ إن رقابه الوزير على وزارته أو على الدوائر والهيئات والمؤسسات التابعة لها تعد رقابة داخليه, وكـذلك ينظـر إلـى رقابـه مجلس الـوزراء علـى الأعمـال التـي تقـوم بهـا أجهـزة الإدارة العامـة فـي الدولـة، إذ إن جميـع الإجـراءات والأنشـطة التـي تقـوم بهـا المؤسسـة لمتابعـة أعمالهـا الداخليـة، لتصـحيح الأعمـال الخاطئـة منهـا وتقيـيم الأعمـال المنجـزة، وتحديـد الانحرافـات بوسـائل وإجـراءات تهـدف مـن خلالهـا إلـى حمايـة أصـولها وممتلكاتهـا، وللتأكـد مـن صـحة ودقـة بياناتهـا المحاسـبية

والإحصائية، وذلك من أجل رفع الكفاءة الإنتاجية في المؤسسة وتحقيق أهدافها (الكفراوي, 2000, ص25).

**الرقابة الخارجية:**

هي تلك الرقابة التي تمارسها الجهات التي لا تتبع للسلطة التنفيذية، وتتمثل برقابة السلطة التشريعية وتكون في شكل أجهزة رقابة متخصصة تتبع البرلمان، مثل رقابة ديوان المحاسبة، والرقابة القضائية التي تنظر في الشكاوي التي ترد بحق الموظفين واتخاذ قرارات مناسبة لتصويب القرارات غير المشروعة (الشيخ سالم وآخرون، 2009، ص257).

### 2-5-2 أقسام الرقابة من حيث المجال الذي تنصب عليه (إدارية ومالية):

**رقابة إدارية:**

هي الرقابة التي تتعلق بالنواحي الإدارية والتي تهدف إلى الكشف عن نواحي الضعف والقصور في أنظمة وقوانين العمل والمخالفات الإدارية في سير العمل، كما تهدف إلى الكشف عن مدى مطابقة القرارات واللوائح الإدارية مع القوانين والأنظمة التي تحكم سير العمل في المؤسسة (عثمان, 2002, ص18).

**رقابه مالية:**

هي الرقابة التي تهدف إلى التأكد من سلامة الوضع المالي في المؤسسة، وهي منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية، بهدف التأكد من المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة، فالرقابة المالية تتعلق بالكشف عن البيانات المالية بهدف مراجعه ما تم تحصيله من الإيرادات العامة، وما تم إنفاقه من المبالغ للتأكد من صحة التصرفات المالية، ومن مطابقة هذه التصرفات للقوانين والأنظمة والتعليمات والقواعد العامة للموازنة وفي حدود الاعتمادات المصرح بها (عثمان, 2002, ص18).

**2-5-3 أقسام الرقابة المالية من حيث التوقيت (سابقة ومتزامنة ولاحقة):**

**الرقابة السابقة:**

وتسمى هذه الرقابة بالرقابة المانعة أو الوقائية إذ إنها تمنع وقوع الأخطاء والمخالفات التي يتضمنها القرار الإداري، إذ لا بد من حصول الجهة المنفذة على تصديق وموافقة من الجهة العليا قبل اكتساب القرار للدرجة القطعية (عباس, 2009، ص182).

**الرقابة المتزامنة:**

وهي تلك الرقابة المرافقة للتنفيذ إذ تبدأ بتنفيذ الأعمال ومسايرة ومتابعة خطوات التنفيذ أولا بأول، من أجل الوقوف على أوجه النقص والقصور في تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات التي تحكم سير العمل (الشيخ سالم وآخرون, 2009، ص256).

**الرقابة اللاحقة:**

وهي الرقابة الكاشفة كونها تكشف عن المخالفات التي وقعت بالفعل وهي تأتي بعد إتمام عملية التنفيذ، والهدف منها هو معرفة التجاوزات واتخاذ الإجراءات المناسبة بحق المقصرين والمخالفين، وهذا النوع من الرقابة قد يحول دون إعادة ارتكاب المخالفات والتجاوزات مره أخرى (عثمان ,2002، ص19).

## 2-6 مكونات الرقابة

تُعد الرقابة نظاماً يحتوي على عناصر مكملة لبعضها بعضا، وهذا النظام يصبح عرضة للاختلال إذا فقد أحد عناصره وعندها يكون قليل الفائدة, لذلك فقد تناول العديد من الباحثين موضوع الرقابة بمسميات وأشكال مختلفة فهذا المفهوم تطور عبر فترات زمنية مختلفة، حسب المعايير الرقابية التي تصدر عن الجمعيات المهنية المحاسبية (زيدان, 2001، ص26).

ويرى (Frazier, 2001, p:43) أن نظام الرقابة لكي يكون فاعلاً لا بد من توافر عناصر النظام الرقابي الخمسة، بالنسبة لكل هدف وأن يتكرر هذا في كل نشاط من أنشطة المؤسسة, فيحرص النظام على تحقيق أهداف الدقة والمصداقية في التقارير المالية وكفاءة العمليات والالتزام بالقوانين والأنظمة، حيث تتكون الرقابة من العناصر التالية:

### 2-6-1 مدى ملاءمة بيئة الرقابة

تعد بيئة الرقابة مؤشراً قوياً على وجود نظام رقابة فاعلة، فوجود أقسام التدقيق الداخلي وأنظمة المحاسبة الجيدة، وما يرافقها من اهتمام كافٍ من قبل الإدارة بتقارير هذه الأقسام عن التجاوزات والاختلاسات، بحيث تتخذ الإجراءات المناسبة لمعالجة الخلل والتجاوزات وتشمل العناصر التالية:

**أ- النزاهة والقيم الأخلاقية والاتجاهات للإدارة:** وتتمثل في الأمانة والنزاهة والإخلاص في العمل، والحرص على الإنجاز من العناصر الأساسية لبيئة الرقابة, والتي تؤثر في سلوك الأفراد العاملين بالمؤسسة, فالنزاهة والأخلاق تساعدان على تقليل المخالفات والملاحظات التي ترد من ديوان المحاسبة على الحساب الختامي للسنة السابقة، فالإدارة مطالبة بإيجاد قيم أخلاقية تدفع الآخرين إلى الالتزام بسياساتها القائمة على الإنجاز ومنع التصرفات غير القانونية وغير الأخلاقية وتفعيل سلوكيات وممارسات عمل نمطية مقبولة (Whittington, 2005, P:194).

**ب- الالتزام بالكفاءة:** ويتطلب ذلك رسم سياسات واستراتيجيات، وعقد دورات تدريبية لتهيئة موارد بشرية ذات كفاءة عالية، ورفدها بالمهارات والمعرفة اللازمة لإنجاز الأعمال التي تحددها مهمات الوظيفة (زيدان, 2001، ص28).

**ج- فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي:** إذ إن فلسفة الإدارة ونموذجها التشغيلي تمثل مؤشراً مهماً على مدى الاهتمام بإيجاد بيئة رقابية فعالة، ويمكن ملاحظة ذلك من خلال نظرتها إلى ضرورة الدقة والعدالة في القوائم المالية، وكذلك اعتمادها على تطبيق الإجراءات والقرارات والتعاميم الصادرة من الجهة الرقابية ومن إدارة التوجيه والنظم, وأهم هذه الإجراءات تعميم قواعد تنفيذ الموازنة ( ويشمل سلسلة واسعة من الخصائص منها أسلوب الإدارة في تلقي ومتابعة المناقصات والعقود، ومواقف وإجراءات الإدارة بشأن إعداد التقارير المالية وموقف الإدارة تجاه معالجة المعلومات والمهمات المحاسبية).

**د- الهيكل التنظيمي:** إذ إن الهيكل التنظيمي يوفر للجهة الرقابية الحكومية الإطار الذي يتم من خلاله، تخطيط وتنفيذ ومراقبة ومراجعة أنشطتها لتحقيق الأهداف المرجوة، ولتحقيق هذا الهدف يجب اعتماد هيكل تنظيمي واضح ومفهوم ومرن وشامل، بحيث

يغطي كافة احتياجات المنظمة وقادر على مواكبة التطورات المستقبلية، ومبين فيه الخطوط الرئيسية للصلاحيات والمسؤوليات والواجبات، وأن يسمح بإمكانية المراجعة للأعمال واكتشاف الأخطاء حال وقوعها، وأن يشمل توضيح للخطوات المناسبة لإعداد الموازنة التقديرية والحساب الختامي (Whittington, 2005, P:198).

**هـ- تفويض الصلاحيات والمسؤوليات:** وذلك بتحديد مدى تفويض الصلاحيات والمسؤوليات للأنشطة، والكيفية التي يتم بموجبها تجميع البيانات المناسبة لكل مستوى، من أجل إعداد التقارير الدقيقة والواضحة، وكذلك السياسات الخاصة بتنفيذ بنود الميزانية كما هو معتمد لها، دون الحاجة إلى طلب نقل مبالغ من بنود أخرى بسبب التجاوز في الصرف, فالتفويض يقتضي توجيه السياسات والاتصالات المناسبة لضمان فهم جميع الموظفين لأهداف الجهة الرقابية، والعمل على إيجاد علاقة متبادلة بين إجراءاتها الفردية ومساهمتها في هذه الأهداف، كما أن المركزية واللامركزية تؤثران في نظام الرقابة، إذ يرى (تايلور) أن المركزية الشديدة تساعد على ارتكاب الغش والأخطاء ( ,Taylor 2004, p:346).

**و- سياسات وممارسات الشئون الإدارية:** وهذه السياسات والممارسات تتعلق بالموارد البشرية، مثل التعيين والتوجيه والتقييم وتقديم المشورة والترقية والتعويض والإجراءات التصحيحية، إذ أن كلاً منها يخضع لمعايير فالوظائف الشاغرة يجب أن تظهر الالتزام بتعين الشخص المناسب في المكان المناسب، ويكون أهلا للثقة ويجب أن تظهر الترقيات نتيجة تقييم الأداء السنوي، كما يتضمن الالتزام بتقدم الموظفين المؤهلين إلى مستويات أعلى، وبالتالي فإن الالتزام بهذه السياسات يضمن الحصول على أفضل الكفاءات (Ricchiute, 2002, p:228).

### 2-6-2 عملية تقييم وتقدير المخاطر

وهي عملية يتم بموجبها تحديد مخاطر العمل وكيفية استجابة الإدارة لهذه المخاطر، وخاصة ما يتعلق منها بإعداد البيانات المالية والأحداث والظروف الخارجية والداخلية، التي قد تؤثر بشكل سلبي في قدرة المؤسسة على إصدار وتسجيل ومعالجة وإعداد التقارير حول المعلومات المالية، وبما يتفق مع إثباتات الإدارة في البيانات المالية إذ يجب على إدارة الجهة الخاضعة للرقابة إبداء الرأي، حول تنفيذ الخطة المرسومة بدون مخالفة للقوانين والتعاميم الصادرة عن الجهات الرقابية الحكومية, كما تتضمن إصدار الخطط والبرامج والاجراءات التي قد تقرر قبول مخاطرة بسبب التكلفة أو اعتبارات أخرى (Frazier, 2001, p: 45).

وأشار (زيدان,2001، ص31) إلى أن الظروف والأحداث التي يمكن أن تنشأ بها المخاطرة وتتزايد احتمالية حدوثها تتمثل فيما يلي:

أ- **الموظفون الجدد:** قد يكون للموظفين الجدد تركيز أو فهم مختلف للرقابة مما يزيد من احتمالية المخاطرة.

ب- **نظم المعلومات المحاسبية الجديدة أو المتجددة:** يمكن أن تغير التغيرات المهمة والسريعة في نظم المعلومات المخاطرة الخاصة بالرقابة الداخلية مثل نظام ديوان الخدمة المدنية.

ج- **النمو السريع:** يمكن للتوسع الكبير والسريع في العمليات أن يُجهد الرقابة ويزيد من مخاطر حدوث تعطل في الرقابة.

**د- تغير الهيكل التنظيمي:** قد يصاحب إعادة الهيكلة الزيادة في المستويات الوظيفية وتغييرات في الإشراف وفصل للمهمات، مما قد يغير من المخاطرة المرتبطة بالرقابة.

### 2-6-3 الأنشطة والإجراءات

وهي السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة لتساعدها في ضمان تنفيذ قراراتها وخططها بالطريقة الصحيحة والأسلوب الأمثل، وتتنوع حسب نوع العمليات ونوع النشاط الذي تمارسه المنظمة، وقد صنف (Whittington, 2005, p:201) هذه السياسات والإجراءات فيما يلي:

**أ- مراجعات الأداء:** وتشمل هذه المراجعات تحليلا للأداء الفعلي، قياسا إلى ما حققته الموازنات والأداء في الفترات السابقة، كما تشمل تحليلاً للعلاقات وإجراءات الاستقصاء والتصحيح، ومقارنة البيانات الداخلية مع الموارد الخارجية للمعلومات، وكذلك مراجعة الأداء الوظيفي أو أداء النشاط، مثل مراجعة المدير للتقرير حول قروض استهلاكية مصرفية، حسب الفرع والمنطقة ونوع القروض من أجل الموافقة عليها وتحصيلها، كما تشمل استخدام الموازنات التقديرية ومحاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية، لتحديد الانحرافات في النفقات والإيرادات واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

**ب- معالجة المعلومات:** وتتضمن فحص دقة واكتمال وتفويض المعاملات، وإجراءات رقابة المجاميع وإعداد السجلات، لكي لا يتم استخدام بيانات معينة بدلا من غيرها عند معالجة البيانات أليا، وهناك مجموعتان لأنشطة الرقابة لنظم المعلومات هما عناصر رقابة التطبيق وتنطبق على معالجة التطبيقات الفردية، وعناصر رقابة تقنية المعلومات وتكون لفحص دقة الحسابات وموازين المراجعة وعناصر الرقابة الآلية، مثل فحوصات

التعـديل لبيانــات الإدخــال وفحوصــات التسلســل العــددي والمتابــعة اليدويــة لتقــارير الاستثناءات.

**ج- عناصر الرقابة المادية:** ويقصد بها منع سرقة الموجودات لموثوقية إعداد البيانات المالية، وخاصة عندما تكون الأصول حساسة إلى حد كبير وتشمل هذه الأنشطة الأمن الفعلي للأصول المادية، والسجلات والنماذج والمستندات والبرامج والتطبيقات المحاسبية، وضرورة حصر ذلك بالأشخاص المسموح لهم بالوصول لهذه الأصول, وإيجاد وسائل الحماية الكافية، مثل الأبواب والقاصات الحديدية وأجهزة الإنذار الإلكترونية وكلمات السر في الأجهزة الحاسوبية، وكذلك الجرد الفعلي للأصول المتداولة ومطابقتها بالسجلات الخاصة بها، شريطة أن لا يكون الشخص القائم بهذه المهمات سلطة التصريح بالعمليات المتعلقة بهذه الأصول أو تسجيلها أو الوصول أليها (Robertson, 2000, p:233).

**د- فصل المهمات:** فصل المهمات يستوجب إسنادها لأفراد مختلفين بمسؤوليات التصريح بالمعاملات وتسجيل المعاملات، والاحتفاظ بالأصول في عهدتهم من أجل تقليل فرص السماح، لأي شخص أن يكون في موقف يرتكب فيه الأخطاء أو يخفيها أو الاحتيال أثناء التنفيذ العادي لمهماته، علما بأن هذا الأجراء قد لا يحول دون تواطؤ مجموعة من الموظفين على الغش، وتشمل الواجبات المطلوب فصلها إعداد التقارير والمراجعة، وفحص العمليات والموافقة على المطابقات ومستندات الرقابة، إضافة إلى تنفيذ العمليات وتسجيلها حيازة الأصول (Ricchiute, 2002, p:232).

**هـ- التفويض:** تعتمد أنشطة رقابية على وجود سياسات تضعها الإدارة بالتصريح والتفويض، بموجب إرشادات تقتضي منح بعض الصلاحيات للمستويات الدنيا بشكل

يساعد في تحديد على من تقع مسؤولية الأخطاء، أو الإهمال ويمنع التهرب من المسؤولية وهذا الإجراء يقلل من احتمال اتخاذ القرارات الخاطئة.

**2-6-4 المعلومات والاتصال**

يُعد نظام المعلومات المحاسبي من أهم عناصر نظام الرقابة المالية، كونه يقوم على إنتاج المعلومات والبيانات المالية وتوصيلها في الوقت المناسب. ويتكون نظام المعلومات المحاسبي من بنية تحتية (عناصر مادية وأجهزة حاسب آلي)، وبرامج حاسب آلي وأشخاص واجراءات وبيانات, لإعداد التقارير المالية والسجلات المحاسبية حول معاملات المنشأة، من أجل المحافظة على الموجودات والمطلوبات وحقوق المساهمين المتعلقة بذلك.

ويشير (زيدان,2001، ص31) إلى أنه يمكن مباشرة العمليات يدويا أو آليا من خلال إجراءات مبرمجة، تشمل التسجيل وتحديد المعلومات ذات العلاقة الخاصة بالمعاملات أو الأحداث، وتشمل المعالجة مهمات أخرى مثل ( التصحيح والتحقق والحساب والقياس والتقييم والتلخيص والمطابقة )، سواء نفذت من خلال إجراءات آلية أو يدوية أو كان شكلها إلكترونياً أو مطبوعاً، وتؤثر نوعية المعلومات التي ينتجها النظام في قدرة المنشأة على اتخاذ قرارات مناسبة في إدارة ومراقبة أنشطة المؤسسة، وإعداد تقارير مالية موثوق بها لتلخيصها وتصنيفها وتسجيلها والتقرير عنها في القوائم المالية.

ويرى (Dan Guy, 2003, p:208) أن نظام المعلومات المحاسبي يتطلب استخدام أساليب وسجلات محاسبية للقيام بالوظائف التالية:

1- تحديد وتسجيل جميع المعاملات المالية الصحيحة المتعلقة بالمؤسسة الصحيحة.

2- قياس قيمة المعاملات بأسلوب يتيح تسجيل قيمتها النقدية الصحيحة في البيانات المالية.

3- تحديد الفترة الزمنية التي حدثت فيها العمليات للسماح بتسجيل المعاملات في الفترة المحاسبية الصحيحة.

4- تعرض بالشكل المناسب المعاملات والإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية واثباتها بالمستندات المتعلقة بها.

5- تبين في الوقت المناسب المعاملات بتفاصيل كافية لإتاحة التصنيف المناسب للمعاملات لإعداد التقارير المالية.

ويتضمن الاتصال توفير قنوات واضحة ومفتوحة ومفهومة، تسمح بتدفق المعلومات المحاسبية إلى جميع أنحاء المؤسسة، بما فيهم الأفراد المسؤولون عن تنفيذ الرقابة وخاصة تقديم التقارير المالية, كما تساعد قنوات الاتصال المفتوحة على ضمان تقديم التقارير حول الاستثناءات وكيفية التصرف بشأنها, ومن أشكال الاتصال أدلة السياسة المحاسبية وأدلة إعداد التقارير المحاسبية والمالية والمذكرات، ومن خلال إجراءات الإدارة يمكن إجراء الاتصال إلكترونيا أو شفويا.

وقد أشار (الصبان, 2002, ص222) إلى أن نظام المحاسبة الفعال يشمل ما يلي:

أ- مستندات داخلية مرقمة ومتسلسلة بحيث تغطي كافة أوجه النشاط في المؤسسة.

ب- دليل حسابات يتضمن كافة العمليات التي تتعامل بها المؤسسة.

ج- دليل يوضح الإجراءات والسياسات المحاسبية المتبعة في المؤسسة.

د- استخدام موازنات تخطيطية تفصيلية للعمليات ومتابعة تنفيذها.

### 2-6-5 متابعة تنفيذ نظام الرقابة

وتتضمن المتابعة لعناصر الرقابة من حيث التقييم المستمر للنظام والتعديل حسب التغيرات في الظروف وبيئة العمل, ويشير (زيدان, 2001، ص37) إلى أنه يمكن تحقيق هذه الرقابة لحسن الأداء بالطرق التالية:

أ- تقييم النظام بواسطة الإدارة بمساعدة المدقق الداخلي والمدقق الخارجي إذ يتم توفير معلومات منتظمة ونواحي القوة والضعف وتوصيات لتحسين الرقابة.

ب- تقييم النظام عن طريق الملاحظات المستمرة أثناء الأنشطة والعمليات العادية من الأفراد أو الزبائن والعملاء، حيث تمارس الإدارة وبانتظام الأنشطة الإشرافية.

ج- مراجعة الإدارة للمطابقات المصرفية لكي يتم إعدادها في الوقت المناسب، فعدم المتابعة وعدم دقتها في الوقت المناسب من المحتمل أن يؤدي إلى توقف الموظفين عن إعدادها.

د- تقييم المدققين الداخليين للتأكد من امتثال موظفي المبيعات لسياسات المؤسسة، فيما يتعلق بشروط عقود المبيعات وإشراف الدائرة القانونية على الامتثال لسياسات المؤسسة الأخلاقية أو سياسات ممارسات العمل.

هـ- الاتصالات من أطراف خارجية التي قد تدل على مشاكل أو تلقي الضوء على النواحي التي هي بحاجة للتحسين, فيؤيد العملاء ضمنيا بيانات الفواتير والتأكد من دفعها فواتيرهم أو الشكوى بشأن الرسوم.

### 2-7 أهداف الرقابة المالية

إن أهداف وظيفة الرقابة المالية ومجال عملها يشمل كافة الأنشطة المالية في المؤسسة المالية، إذ تتناول وظيفة الرقابة هذه الأنشطة بالفحص والتحليل والتقييم كخدمة للمؤسسة، وتهدف الرقابة إلى التأكد من أن الأهداف المحددة قد تم إنجازها وفقاً للخطط والسياسات المرسومة. ويشير (السهيل، 2007، ص54–55) إلى أن الرقابة المالية تهدف لتحقيق ما يلي:

1– حماية المال العام وترشيد الإنفاق واكتشاف حالات الغش والسرقة والاختلاس والتلاعب في المال العام أو سوء الاستعمال سواء كانت أصولاً نقدية أو غيرها، والتأكد من صحة وسلامة ودقة القيود والمستندات والبيانات المالية الدورية وغير الدورية وسجلاتها حتى يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات.

2– التأكد من صحة وسلامة سير الأمور المالية وتطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات المالية النافذة في المؤسسات العامة، واختبار دقة العمليات والبيانات المالية المثبتة في الدفاتر والسجلات لتقرير مدى مطابقتها للقوانين والأنظمة والتعليمات، ووضع الإجراءات الوقائية الكفيلة بمنع وقوع الانحرافات والأخطاء.

3– التأكد من أن القرارات الإدارية ذات الآثار المالية تنفذ بدقة ووفقاً للقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها، وتدقيق هذه القرارات ومتابعة الإجراءات الهادفة إلى حماية موجودات المؤسسة من سوء الاستعمال أو التلف أو الضياع، مع تقديم التقارير المناسبة للإدارة العليا شاملا الأعمال المنجزة مع بيان الأعمال المنوي إنجازها في المستقبل.

4– تقديم الأدلة للمسئولين وأصحاب القرار والعمل على كشف حالات الضعف في الجانب المالي والإداري في المؤسسات.

5– تحديد الواجبات والمسئوليات وتحديد نوع الانحرافات سواء سلبية أو ايجابية لوضع الإجراءات والتدابير المناسبة لكل نوع.

6- التأكد من أن كافة القوانين والأنظمة والتعليمات والقرارات السارية مرعية التطبيق من قبل جميع العاملين في المؤسسة، وتقييم الإجراءات والنشاطات المالية وتقديم البدائل المناسبة وتطويرها لتصحيح الإجراءات غير المناسبة.

7- فحص الحسابات الختامية والنظر في تقارير مدققي الحسابات الخارجيين والتأكد من صحتها ومراقبة تنفيذ الميزانية بالشكل الصحيح والذي لا يخرج عن قرار تنفيذ الميزانية الصادر عن وزارة المالية.

8-تحسين الجودة في الإدارة العامة وإدارة المشروعات العامة.

9- اقتراح الوسائل المؤدية لتقليل احتمالات اتخاذ قرارات غير مناسبة.

10- الحكم على مدى ملاءمة الرقابة الداخلية والنظم المطبقة في الجهات الخاضعة للرقابة ومدى كفاءتها في تحقيق أهداف الجهة بكفاءة وفاعلية.

11- تحديد أوجه القصور والنجاح في الجهة الخاضعة للرقابة.

**2-8 رقابة الأداء على المؤسسات العامة**

إن تقييم أداء المؤسسات العامة وبرامجها قد أصبح جزءا لا يتجزأ من الرقابة المالية الحديثة، فالرقابة المالية التقليدية تهدف للتأكد من حسن إدارة الموارد المالية دون تبذير أو إسراف، بينما الرقابة المالية الحديثة تعمل على تقييم الأداء ودراسة الفاعلية والكفاءة للبرامج، وذلك للتأكد من حسن استخدام المال العام، فرقابة الأداء تهدف إلى تسليط الضوء على الكفاءة والاقتصاد والفاعلية في استغلال المنظمة للموارد المتاحة لها (الأصم وآخرون، 2001، ص226).

**2-8-1 مفهوم رقابة الأداء**

هناك تعاريف عديدة لرقابة الأداء نورد بعضا منها في محاولة لتحديد هذا المفهوم فقد عرفها بعضهم على أنها " التأكد من كفاءة استخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام لتحقيق الأهداف المخططة، من خلال دراسة مدى جودة الأداء واتخاذ القرارات التصحيحية لإعادة توجيه مسارات الأنشطة في المنظمة بما يحقق الأهداف المروجة منها "، ويعرفها آخرون بأنها " مقارنة الأداء الحالي بالأداء المتوقع أي المخطط وهي الوسيلة التي يمكن بواسطتها ملاحظة التقدم نحو تحقيق الأهداف"، (حسن، 2003، ص274). مع بيان المعوقات والانحرافات التي يسفر عنها التقييم، ودراسة أسبابها ومن ثم الوصول إلى الوسائل الكفيلة بعلاجها، وتجنب تكرارها، مع ضرورة الحرص على استمرار تلك الأسباب والوسائل والعمل على تطويرها في المؤسسات جميعها (كركور والفارس، 2000، ص232).

كما تم تعريف رقابة الأداء بأنها " قياس الأداء بمعالجة المعلومات المرتدة وقياس أداء الأجهزة التخطيطية لمعرفة مدى دقته، وذلك للتعرف فيما إذا كان قد تم اختيار البديل الذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف بأقل التكاليف الممكنة، بينما يتم قياس أداء الأجهزة التنفيذية للتثبت من قدرتها على تنفيذ سياسات الإدارة العليا باستخدام الموارد المتاحة بكفاءة واقتصاد "(الهلولي، 2000، ص203). ويعرفها آخرون بأنها " قياس لما يتم إنجازه من أعمال ثم مقارنتها بما كان ويجب أن يتم ذلك وفقا للتخطيط المعد مسبقا لاكتشاف نقاط الضعف والقوة، حيث يتم القياس بواسطة المؤشرات والمعايير المعدة لذلك" (عبد المحسن، 2002، ص75).

مما سبق نستنتج بأن عملية الرقابة على الأداء تنطوي على ما يلي:

1- عمليـة منتظمـة ودوريـة تتلاءم مـع نشـاطات وطبيعـة عمل كل مؤسسـة تهدف إلـى تحديد أهداف المؤسسة ووحداتها الوظيفية.

2- تتطلب مراقبة وملاحظة أداء المؤسسة بشكل مستمر حتى يتم الحكم على كفاءتها على أساس موضوعي وليس على أساس شخصي، وبالتالي تحديد معدلات الأداء التي تكون عندها المستويات مقبولة لتحقيق الأهداف.

3- اختيار النظام الذي يتم استخدامه لقياس وتطبيق الأداء.

4- يتطلب وجود معدلات أداء معيارية يتم وضعها بشكل مسبق وبالاعتماد على أسس علمية وموضوعية، حتى تتم مقارنة الأداء الفعلي للمؤسسة بهذه المعايير، والمقارنة فيما بين النتائج التي تم تحقيقها والمعايير المحددة مسبقا.

5- عمليـة تحليليـة لأداء المؤسسـة تعمل علـى تحديد الاختلافات الجوهريـة بين النتـائج الفعلية المحددة لها وذلك بغرض تطوير المعايير.

**2-8-2 أهمية رقابة الأداء**

يشـير (حامـد، 2004، ص 78-79) إلـى أن أهميـة الرقابـة علـى الأداء ترجـع إلـى الأسباب التالية:

1- تساعد عملية الرقابة على الأداء في توجيه نظر الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية، التي تكون أكثر حاجة للإشراف وحيث يكون الإشراف سوف تكون الإنتاجية أكثر.

2- تعمل الرقابة على الأداء على ترشيد الطاقة البشرية في المنظمة الإدارية مستقبلا، إذ يتم إبراز العناصر الناجحة وتنميتها، وكذلك العناصر غير المنتجة والتي يتطلب الأمر الاستغناء عنها أو محاولة إصلاحها بهدف زيادة كفاءتها، إذ إن تقييم الأداء يتطلب أساسا موضوعيا لوضع أنظمة الحوافز.

3- مساعدة رؤساء الأقسام على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف، وذلك من خلال توجيه نشاطهم نحو المجالات التي سوف تخضع للقياس والحكم.

4- المساعدة في وجود نوع من الاقتناع الوظيفي بتعريف المدير لكيفية أداء العمل الذي سيتولى مهماته مقدما، كما أن عملية الرقابة على الأداء تساهم في تحديد المدى الذي يتحقق عنده تحمل المسؤوليات الإدارية.

5- تعطي عملية الرقابة على الأداء الأساس الذي يتم وفقا له إجراء المقارنة بين الوحدات المختلفة للمنظمة، وأيضا بين المنظمات الأخرى.

6- تساعد معايير الأداء المستويات الإدارية في معرفة أسباب الانحرافات، التي تم اكتشافها حتى يمكن اتخاذ الإجراءات اللازمة لتلافيها.

**2-8-3 أهداف الرقابة على الأداء**

يشير (الراشد، 2002، ص 49-50) إلى ان أهداف الرقابة على الأداء هي:

1- التعرف على مدى قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها الموضوعة.

2- تفسير الانحرافات في النتائج الفعلية وفقا لما ورد في برنامج الأداء تفسيرا واضحا مع تحديد أسباب هذه الانحرافات.

3- تحديد الجهات المسؤولة ومراكز المسؤولية التي حصلت فيها انحرافات نتيجة التنفيذ الفعلي لبرنامج الأداء.

4- معرفة قدرة المنظمة على تحقيق الاستخدام الأمثل لمواردها المالية والبشرية وبما يجنبها الهدر والتبذير.

5- اتخاذ الخطوات اللازمة لتجنب حدوث الانحرافات في المستقبل.

### 2-8-4 معايير تقييم الأداء

المعايير هي المؤشرات والمقاييس المستخدمة لقياس مدى كفاية وفاعلية الأداء الفعلي والتي يتم على أساسها بالحكم على الأداء، وقد تكون هذه المعايير قانونية، أو مهنية متخصصة، أو قياسية محلية ودولية أو معايير تخطيطية أو معايير النشاط.

وضح ( مطر، 2006، ص3) تقييم الأداء بأنه عملية يتم من خلالها استكشاف أو اشتقاق مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية حول نشاط المؤسسة التي تسهم في تحديد أهمية وخواص الأنشطة التشغيلية والمالية للمؤسسة، وذلك من خلال معلومات تستخرج من القوائم المالية، ومصادر أخرى كي يتم استخدام هذه المؤشرات بعد ذلك في تقييم أداء المؤسسة واتخاذ القرارات، ويضيف (مطر، 2006، ص 21) بأن هناك مدخلين للتحليل المالي، المدخل النوعي والذي يتوافق مع الدراسة الحالية بناء على معايير موضوعة من قبل ديوان المحاسبة، والمدخل الثاني هو المدخل الكمي، وتعد عملية تقييم الأداء إحدى العمليات الأساسية المطلوبة على جميع المستويات الإدارية في المؤسسة للتحقق من إنجاز الخطط الموضوعة.

وتقوم عملية التقييم على مقارنة الأداء الفعلي بالنتائج والأهداف المطلوب تحقيقها ثم توفير التغذية العكسية للإدارة العليا التي بدورها تقوم بتقييم النتائج واتخاذ القرارات لتصحيح المسارات والانحرافات الخاطئة (Wheelen, Hunger.2004, pp: 230-232)، ويرى جواد، 2000، ص353) أن قياس الأداء يمثل أحد الأنشطة المهمة في مجال تقييم الأعمال التي تشمل مقارنة النتائج بالمعايير المحددة مسبقا وتحليل الانحرافات إن وجدت حتى يمكن من خلاله

إجراء التصحيحات اللازمة، والأخذ بعين الاعتبار درجة التباين بين الأداء الفعلي والأداء المطلوب المسموح ليظل الأداء ضمن درجة من المواءمة مع الخطة الأصلية لتعدَّ مقبولة طالما أنها لا تتعدى الحدود المتفق عليها.

وينظر إلى عملية تقييم الأداء على أنها جزء من عملية الرقابة باعتبارها عملية توجيه لأنشطة المؤسسة، وصولا لتحقيق أهدافها كما أن تقييم الأداء يعد استقراء لدلالات ومؤشرات يتم في ضوئها اتخاذ قرارات، تحدد مسارات الأنشطة في حالة انحرافها أو تأكيد المسارات التي يكون سيرها في الاتجاه الصحيح لإنجاز وتحقيق الأهداف المرغوبة. فعملية تقييم الأداء عملية لاحقة لعملية اتخاذ القرارات، الهدف منها فحص مركز المؤسسة المالي والاقتصادي في وقت معين وذلك باستخدام أسلوب التحليل المالي والمراجعة الإدارية، لذلك فإن تقييم الأداء يعبر عن نشاط المؤسسة (عبد المحسن، 2002، ص3-4).

وتشير ( العارف، 2005، ص409) في هذا المجال إلى أن المعيار المستخدم في الأداء ينبغي أن يكون قابلا للقياس وأن المعايير التي تتنبأ بالنتائج قد تكون أكثر أهمية من تلك التي توضح الوضع الحالي، وتعتمد عملية التقييم على معايير كمية ونوعية يتوقف اختيارها على حجم المؤسسة وطبيعة عملها وفلسفة إداراتها واستراتيجياتها المتبعة، وأنه لإنجاح العمل الرقابي لا بد من تحديد معايير موضوعيه للأداء، ليتم الحكم من خلالها على حجم العمل المنجز، وفيما يلي المعايير التي يمكن استخدامها لتقييم الأداء:

1- الكم: بمعنى كمية الإنتاج بالوحدات أو رقم مبيعات في المؤسسة أو عدد المعاملات التي يتم إنجازها في دائرة معينة.

2- الكيف: نوعية وجودة السلعة أو الخدمة المقدمة.

3- الزمن: مقدار الوقت الذي يتطلبه إنتاج السلعة أو الخدمة.

4- التكلفة: النفقات المدفوعة لإنتاج السلعة أو تقديم الخدمة.

### 2-8-5 مراحل عملية الرقابة على الأداء

يرى ( جريسات، 2005، ص88-89) أن عملية الرقابة على الأداء تمر بعدة مراحل واجراءات وخطوات أساسية ومتسلسلة زمنيا يلزم إتباعها إلى نهاية العملية الرقابية، تبدأ بالتخطيط ثم وضع برنامج للرقابة، ثم التنفيذ ثم مرحلة الإشراف والتوثيق وجمع الأدلة. وتقسم الرقابة على الأداء إلى المراحل التالية:

**1- المرحلة الأولى:** وجود أهداف واضحة وعملية وبطريقة تسهل القياس، فتحديد الأهداف هو عملية منتظمة تمثل دراسة لحاجات الدولة ومشاركة كافة العاملين في المؤسسة وتجاوبا مع أولويات وحاجات وموارد الدولة.

**2- المرحلة الثانية:** وضع معايير الأداء التي تمثل الأداء المطلوب ويعرف المعيار بأنه الهدف الذي سيتم مقارنته بالإجراءات والنتائج اللاحقة، وتكمن أهمية وضع معايير للأداء المستهدف في أن معايير الأداء تساعد في التعرف على الأداء الفعلي للمؤسسة، وبالتالي معرفة فيما إذا كانت هذه المؤسسة تقدم ما هو مطلوب منها بكفاءة وفعالية، ولنجاح عملية الرقابة على الأداء يجب إعداد المعايير التي تمثل الأداء المرغوب أو المستهدف الذي تريد المؤسسة الوصول إليه، وحسب ( ناجي، 2003، ص43-44) فإن هناك عدة تقسيمات لمعايير الأداء أهمها:

أ- معايير تاريخية: وهي تلك المستخرجة من الدفاتر والسجلات عن الأداء الماضي.

ب- معايير خارجية: وهي المعايير المتعلقة بمنظمات مثالية أو تلك التي تفرضها جهات خارجية.

ج- المعايير المحددة مسبقا: وهي تلك المعايير المعتمدة على دراسة وتحليل لوحدات المنظمة على ضوء الظروف الداخلية والخارجية.

د- المعايير الهندسية ( المحددة فنيا ): وهذه المعايير تصلح لبعض المجالات مثل تخطيط الآلات من جهة تحديد وقت التشغيل لوحدة معنية على آلة معينة.

هـ- المعايير المعتمدة على التقدير الشخصي: وتتوقف هذه المعايير على ميول المديرين وآرائهم.

**3- المرحلة الثالثة:** قياس الأداء الفعلي إذ إن عملية الرقابة على الأداء تتطلب إجراء مسح ميداني وشامل للوحدة، من أجل التعرف على سائر العمليات والوقوف على العلاقات التي تربط بين مختلف مراحل العمليات، والتوصل إلى خصائص النشاط الذي تمارسه الوحدة، وأثر ذلك على إداراتها ودراسة اقتصاديات برامج التشغيل المختلفة، وصولا إلى محاسبة المسؤولين عن الوحدة، وذلك تمهيدا للوصول إلى الإجراءات العلاجية اللازمة، لتلافي القصور في الأداء والعمل على استمرار نجاح الوحدة في المستقبل، ويتم قياس الأداء الفعلي عادة من خلال استخدام النظم المحاسبية والأساليب الإحصائية للحصول على البيانات والمعلومات، وهنا يجب توفر أفراد مدربين للقيام بهذه الأعمال مع ضرورة استخدام الأساليب الحديثة، وذلك توخيا لسرعة عرض نتائج قياس الأداء على من يمتلك سلطة التغيير، إذ إن لعامل السرعة أثره في فاعلية النظام الرقابي ( الكفراوي، 2000، ص37).

وحسب (دهمش، 2000، ص ص 225–226) فإن معايير الفاعلية والكفاءة والإنتاجية كمعايير أو مؤشرات للرقابة على الأداء هي كما يلي:

أ– الفاعلية Effectiveness: وهي درجة أو مستوى تحقيق الأهداف وتحديدا أنها نسبة الهدف المتحقق إلى الهدف المخطط أو المرسوم مسبقا، فالفاعلية تتضمن التأكيد على تحقيق الهدف الذي يمكن الوصول إليه من وراء المخرجات، لذا فإن الفعالية لا تهتم بمقدار الموارد التي يجب إن نضحي بها من جل تحقيق ذلك الهدف، ويشير (الوقفي،2000، ص41 ) إلى أن القياس الأمثل للفعالية يتم من خلال المداخل التالية:

– الأهداف الرئيسة أو الثانوية أو المرحلية المقيدة أو المتوسطة أو طويلة الآجل، لذا فإن قياس الفعالية يتم من خلال بيان ما حققته المؤسسة من أهداف.

– الموارد المادية والبشرية: فكلما استطاعت المنظمة تلبية احتياجاتها من الموارد المادية والبشرية، أدى ذلك إلى زيادة فعاليتها وتمكنت من تحقيق أهدافها بسهولة.

– المؤشرات الكمية: كالنسب المئوية وبعض المؤشرات الوصفية والبيئية.

– المؤشرات الاقتصادية: ومن ذلك استخدام القيمة المضافة.

ب– الكفاءة Efficiency: وتعني نسبة المخرجات إلى المدخلات، أي نسبة السلع المنتجة إلى الموارد المستخدمة في إنتاجها، فالكفاءة تهتم اهتماماً كبيراً بالمخرجات، ذلك أن المخرجات تعدّ النتيجة المباشرة لنشاطات المشروع (دهمش، 2000، ص225).

ج– الإنتاجية Productivity: ويشير مصطلح الإنتاجية وهي قدرة المشروع أو المؤسسة على تحقيق أكبر قدر ممكن من أهدافها باستخدام أقل قدر ممكن من الموارد المتاحة، وتعرف على أنها نسبة المخرجات إلى المدخلات ( الوقفي، 2000، ص40 ).

ويعتقد ( ناجي، 2003، ص49-51) إلى أن هناك عددا من الملاحظات التي يجب أن تؤخذ بالاعتبار عند إجراء عملية قياس الأداء الفعلي هي:

أ- الحاجة إلى البراعة في القياس للوقوف على نتائج التنفيذ بدقة ووضعها في صورة تمكن من مقارنتها بالمعايير الموضوعة مقدما.

ب- يتعين الاستفادة من كافة البيانات والمعلومات المتوفرة في عملية قياس الأداء.

ج- استخدام الأعراض في الرقابة، وذلك أنه يمكن توقع حدوث انحرافات خطيرة من واقع ملاحظة أعراض أو حالات معينة أثناء التنفيذ تنذر بوقوع خطر ما يهدد تحقيق أهداف الخطة.

د- في حال استخدام أسلوب الرقابة المتزامنة مع التنفيذ عادة ما يستخدم أسلوب التنبؤ أو التوقع بحدوث انحراف معين، مما يستدعي اتخاذ قرار تصحيحي.

هـ- استخدام العينات في عملية قياس الأداء حيث أنه وعندما يصعب قياس جميع النتائج المتحققة فعلا عندها يتم اللجوء إلى استخدام نظام العينات للتغلب على هذه المشكلة .

**4- المرحلة الرابعة:** مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعة مسبقا، تهدف هذه المرحلة إلى الكشف عن أوجه القصور والأخطاء والانحرافات التي حدثت في الأداء الفعلي.

**5- المرحلة الخامسة:** اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الانحرافات، ويتوقف ذلك على المعلومات والبيانات المتاحة حول الأهداف والمعايير المحددة مسبقا، وقياس الأداء الفعلي ومقارنة ذلك الأداء المتحقق بالأداء المستهدف ( الكفراوي، 2000، ص38).

ويعتقد (Burton, 2006, p:429) أن البدائل المتاحة أمام إدارة المؤسسة بعد إجراء عملية تقييم الأداء تكون على النحو التالي:

1- التمسك بالمعايير الموضوعة والمحافظة عليها، ويتم تطبيق هذا البديل عندما ترى الإدارة بان الأداء الفعلي مناسب وموافق لما تم وضعه من معايير مسبقة.

2- في حالة كون الأداء الفعلي غير مطابق للمعايير الموضوعة، فإن الإدارة هنا تحتاج إلى تصحيح الانحرافات التي حصلت وإجراء مزيد من التدريب للموظفين ومنحهم المزيد من الحوافز ليقوموا بالعمل على أتم وجه.

3- تغيير المعايير، في بعض الأحيان تكون المعايير في التطبيق الفعلي أكبر من الإمكانات والموارد المتاحة للمنظمة ، وفي هذه الحالة يجب على الإدارة مراجعة المعايير حتى تجعلها عملية ومقبولة ومناسبة لقدرات المنظمة.

**2-9 المؤسسات العامة**

**2-9-1 مفهوم المؤسسات العامة**

المؤسسات العامة تنشا وفقا لقانون أو نظام يحد سلطاتها وواجباتها واختصاصاتها وعلاقاتها للجهات الحكومية الأخرى، ولا تخضع المؤسسة العامة للقواعد أو اللوائح التي تسري على الأجهزة الحكومية العادية في النواحي الإدارية والمالية والمحاسبية، وفي كثير من الأحيان لا تخضع المؤسسات العامة للوائح التوظيف التي تسري على الأجهزة الحكومية (السهيل، 2007، ص64).

وقد ظهر نظام المؤسسة العامة كوسيلة مستحدثة لإدارة المرافق العامة في القرن التاسع عشر، وكانت عند نشأتها محصورة في نطاق ضيق شأنها في ذلك شأن جميع المرافق العامة، ذلك أن وظيفة الدولة كانت محدودة، فلم تكن نشاطات الدولة تمتد إلى الميدان الاقتصادي، بل كانت تكتفي بدور الرقيب والمشرف والمحافظ على الأمن الداخلي والخارجي، وكانت الدولة حينئذ تسمى بالدولة الحارسة. وفي القرن العشرين اتسعت وظيفة الدولة وتطورت وتزايدت نشاطاتها، فانعكس ذلك التطور على المؤسسات العامة، التي أخذت بالنمو والانتشار حتى شملت كثيرا من المرافق العامة وخاصة المرافق الاقتصادية (ليلة، 2000، ص104).

تعرف المؤسسة العامة بأنها منظمة عامة متخصصة في غرض معين ومزودة بالشخصية المعنوية، وتنهض لإشباع حاجة عامة سواء أكانت خدمة أم سلعة مادية ( إنتاجية أو استهلاكية ) لتحقيق الرفاهية العامة (ليلة، 2000، ص104). وقد عرفت المؤسسة العامة في الفكر الغربي بأنها " منظمة عامة ذات شخصية مستقلة تنشئها الدولة وتمتلكها دون وجود مساهمين، وهي مسؤولة أمام السلطة التشريعية عن طريق الوزير المختص، وعن طريق مجلس إدارة تعينه السلطة التنفيذية، ولها حسابات مستقلة تسير وفقا للأساليب المتبعة في المؤسسة الخاصة، غير أنها تخضع للمحاسبة العامة "( عثمان، 2001، ص55).

ومن وجهة نظر الباحث فإن المؤسسات العامة هي عبارة عن منشاة عامة أو مشروع اقتصادي عام يتمتع بالشخصية المعنوية، وتزوده الدولة برأس مال عام لمزاولة نشاط اقتصادي معين، وفقا للخطة التي تضعها الدولة بهدف تحقيق غايات عامة.

**2-9-2 أركان المؤسسة العامة**

أورد (ليلة، 2000، ص114-115) أن المؤسسة العامة تقوم على الأركان التالية:

1- **المؤسسة العامة مرفق عام:** والمرفق العام هو مشروع تتولاه الإدارة بشكل مباشر أو غير مباشر لأداء خدمة عامة، وتولي الإدارة للمرفق العام بصورة غير مباشرة، بمعنى أن تعهد الإدارة لفرد أو شركة من القطاع الخاص بممارسة النشاط لأداء خدمة عامة مع احتفاظها بالرقابة والإشراف على سير المشروع.

2- **المؤسسة العامة تتمتع بالشخصية المعنوية (الاعتبارية):** إذ تتطلب طبيعة النشاطات التي تقوم بها المؤسسات العامة إلى أنه يتم منحها الشخصية المعنوية، ويترتب على منح المؤسسة العامة الشخصية المعنوية نتائج منها:

أ- الاستقلال المالي: ويتضمن الاستقلال المالي أن يكون للمؤسسة العامة حسابات خاصة بها وذمة مالية مستقلة وموازنة مستقلة، إضافة إلى أنظمة مالية خاصة لتنظيم شؤونها المالية.

ب- الاستقلال الإداري: ويشمل قيام المؤسسة العامة بتنظيم كافة شؤونها الإدارية وشؤون موظفيها بمعزل عن الأنظمة الحكومية.

ج- الحرية في إجراء التصرفات من بيع وشراء على أن لا تتعارض مع أهداف المؤسسة العامة.

د- تكون المؤسسة العامة طرفا في أية دعوى قضائية سواء كانت المؤسسة مدعية أو مدعى عليها ويكون لها من يمثلها ويتحدث باسمها أمام القضاء.

3- **المؤسسة العامة وحدة إدارية من منظمات القطاع العام:** ويعني هذا الركن أن تأخذ المؤسسة العامة شكل منظمة من منظمات القطاع العام.

4- **المؤسسة العامة تتخصص في نشاط معين:** فالقانون أو النظام المنشئ للمؤسسة العامة يحدد الهدف والغرض الذي يتعين على المؤسسة العامة أن تسعى لتحقيقه بحيث لا يجوز لها أن تخرج عن إطار هذا الهدف.

**2-9-3 المؤسسات العامة في دولة الكويت**

انتشرت المؤسسات العامة في دولة الكويت كأحد الأساليب التنظيمية الحديثة تحقيقا لاحتياجات المجتمع الكويتي وتوفيرا لمتطلبات التنمية الشاملة، فظهرت المؤسسات العامة في مختلف القطاعات الاجتماعية والمالية والخدمية والإنتاجية لتحقيق الغايات التي تسعى لتحقيقها الخطط والبرامج التنموية المتعاقبة، وقد نشأت المؤسسات العامة الكويتية وقد نشأت تدريجيا عن طريق تحويل بعض الوحدات الإدارية في الوزارات إلى مؤسسات عامة، أو من خلال نشأة مقصودة ومرتكزة على تأسيس متعمد للمؤسسة العامة بهدف تحقيق غرض عام (الصايغ، 2001، ص232).

ويعتقد (الصايغ، 2001، ص233) أن توجهات الإدارة العامة الكويتية لتأسيس المؤسسات العامة كان من أجل تحقيق الأهداف التالية:

1- الابتعاد عن الروتين المالي والإداري المطبق في الوزارات وبحيث يتم توفير الاستقلال لعدد من المرافق الفنية من أجل إدارة شؤونها بنفسها.

2- استقطاب المهارات والكفاءات النادرة أو الضرورية والتي لا تقبل بأجور الدولة.

3- حاجة الدولة لمشروعات تحقق أرباحا تدعم موازنة الكويت.

4- القضاء على الاحتكار والغلو الذي تلجأ إليه بعض المؤسسات الخاصة في تحقيق الأرباح.

5- تقديم الدعم لبعض المشروعات الصناعية ذات رؤوس الأموال الخاصة التي يمكن أن تكون ذات فائدة عامة ونفع عام.

ويرى ( العواملة، 2003، ص69) أن الرقابة على المؤسسات العامة تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف السياسية والاقتصادية والإدارية وكما يلي:

1- **الأهداف السياسية:** الرقابة على المؤسسات العامة تهدف إلى التأكد من احترام المصلحة العامة والمسؤولية والسياسية العامة للدولة، وأجهزتها البرلمانية والتنفيذية وعدم تجاوز الأولويات والمخصصات التي تحددها الموازنة العامة لهذه المؤسسات.

2- **الأهداف الاقتصادية:** وتتمثل في التحقق من مدى كفاية استخدام الأموال العامة، والتأكد من استثمارها بأفضل الأشكال والوجوه التي تحقق النفع العام، وعدم الإسراف في إنفاقها والمحافظة عليها من مظاهر الإهمال والتلاعب وغير ذلك من أوجه سوء الاستعمال.

3- **الأهداف الإدارية:** تهدف الرقابة على المؤسسات العامة إلى الكشف عن التجاوزات والمخالفات الإدارية، التي قد تحدث في المؤسسات العامة وعدم خروج هذه المؤسسات عن الأنظمة والتعليمات والقرارات الإدارية، وكذلك التعرف على نواحي القصور في القوانين والأنظمة المتعلقة بالمؤسسات العامة، إضافة إلى الكشف عن مدى التوافق بين

التعليمات واللوائح والقرارات الإدارية والقوانين والأنظمة التي تنظم سير العمل في المؤسسات العامة.

ويرى الباحث أن قضية الرقابة المالية على المؤسسات العامة تأخذ بعدا مهماً، فالمؤسسات العامة تتمتع وفقا لقوانين إنشائها باستقلال إداري ومالي عن السلطة المركزية في الدولة، ومثل هذه الاستقلالية تم منحها للمؤسسات العامة من أجل مساعدتها في القيام بواجباتها المحددة لها في القانون خارج إطار الروتين الحكومي، وبحيث تكون هذه المؤسسات حرة نسبيا في تنظيم شؤونها الإدارية والمالية، تجدر الإشارة إلى أن إعطاء المؤسسات العامة درجة معينة من الاستقلالية في تصريف شؤونها لا يعني عدم ممارسة الرقابة عليها بشكل مطلق، إذ إن من حق السلطات المركزية أن تتأكد من قيام المؤسسات العامة بواجباتها، وفقا لما هو محدد لها في قانون إنشائها، وعلى أن تضمن السلطات المركزية قيام المؤسسات العامة بمهماتها وفقا لأسس إدارية ومالية سليمة، فالمؤسسة العامة في النهاية تهدف إلى تحقيق مصالح عامة وأموالها هي أموال عامة، ومن هنا ينبغي ممارسة رقابة متوازنة على المؤسسات العامة وبحيث لا يتم خدش استقلاليتها من جهة، ومن جهة أخرى ضمان قيامها بالمهمات الموكلة إليها بصورة صحيحة إداريا وماليا وقانونيا.

**2–10 تطور الرقابة في دولة الكويت**

ورد في (دليل التدقيق العام الصادر عن ديوان المحاسبة الكويتي، عام 2008) ان الرقابة المالية في دولة الكويت مرت بمراحل تاريخية عديدة إلى أن استقر تطبيقها بالشكل الذي يقوم به ديوان المحاسبة ووزارة المالية حاليا، وهذه المراحل هي:

**الفترة الأولى 1956- 1965**

1- في يوليو عام 1956 صدر الأمر الأميري بالتقيد في الصرف في حدود ما ورد في الموازنة المصادق عليها، كما ألزم الدوائر الحكومية بعدم تجاوز تلك الحدود إلا من خلال أمر أميري خاص بذلك.

2- في 8 يناير عام 1957 تم تأكيد الرقابة المذكورة آنفا وتثبيت شرعيتها بالمرسوم الأميري رقم (1) لسنة 1957 بشأن موازنة الدولة ومسئولية الدوائر ومحاسبيها.

3- صدر المرسوم الأميري بقانون رقم (1) لسنة 1960 بقواعد إعداد الموازنات العامة والرقابة على تنفيذها والحساب الختامي.

4- في تاريخ 6 يناير عام 1964 قرر مجلس الوزراء الموافقة على توصيات مجلس الأمة بعد اعتمادها لمشروع موازنة السنة المالية 1963-1964.

5- في فبراير عام 1965 تم تضمين توصية ديوان المحاسبة في مشروع قانون خاص، بقواعد إعداد الموازنات العامة للدولة والرقابة على تنفيذها.

**المرحلة الثانية 1966- 1978**

1- في 6 يوليو عام 1966 أوردت وزارة المالية ( والنفط ) آنذاك لدى إعداد مشروع قانون إعداد الموازنات العامة، والرقابة على تنفيذها والحساب الختامي مادتين تتعلقان بالرقابة المالية.

2- في 15 يوليو عام 1978 صدر المرسوم بالقانون رقم (13) لسنة 1978 بقواعد إعداد الميزانيات العامة، والرقابة على تنفيذها والحساب الختامي متضمنا المادتين (33- 34) المذكورتين, هذا ولم يتم العمل بهاتين المادتين حتى عام 1992.

**الفترة الثالثة 1992- 2003**

1- في 12 ديسمبر 1992 تقدم وزير المالية باقتراح إلى مجلس الوزراء بتفويضه في تعيين مراقبين ماليين ورؤساء حسابات، بمختلف الوزارات والإدارات الحكومية، وتحديد اختصاصاتهم وتبعيتهم.

2- في 20 نوفمبر عام 1993 صدر القرار الوزاري رقم (30) لسنة 1993 في شأن تحديد اختصاصات وتبعية المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات.

3- في 29 ديسمبر عام 1993 صدر القرار الإداري رقم (414) لسنة 1993 بشأن إنشاء مكتب المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات، بحيث يباشر الاختصاصات التي نص عليها القرار الوزاري رقم (30) لسنة 1993.

4- في 5 أغسطس عام 1996 صدر القرار الوزاري رقم (23) لسنة 1996 بتعديل مسمى مكتب المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات إلى إدارة الرقابة المالية لتباشر ممارسة الاختصاصات المنصوص عليها بالقانون.

5- في 2002/7/20 صدر القرار الوزاري رقم (21) لسنة 2002 بتحديد اختصاصات المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات بالجهات ذات الموازنات المستقلة.

**2-11 اختصاصات ديوان المحاسبة**

يبسط ديوان المحاسبة رقابته على جميع الوزارات والدوائر المركزية والحكومية، كما تشمل رقابة ديوان المحاسبة المؤسسات العامة الرسمية سواء كانت موازناتها مستقلة أو ملحقة بالموازنة العامة للدولة، فيما يتعلق بإيراداتها أو مصروفاتها. كما أن قانون ديوان المحاسبة يلزم الجهات الخاضعة لرقابة الديوان أن تقدم للديوان البيانات المالية للسنة المنتهية خلال مدة لا تزيد على ستة أشهر من تاريخ انتهاء تلك السنة.

ويعدّ تقييم أعمال المشروعات الحكومية من الأمور المهمة جدا في الوقت الحالي، وذلك بالنظر إلى ضخامة الأموال التي تنفق على هذه المشروعات. ويهدف هذا التقييم للبرامج والمشروعات العامة إلى التأكد من سلامة وحسن تنفيذ المهمات للخطط والبرامج الموضوعة سلفا، ويتضمن ذلك متابعة مدى تقدم العمل في المشاريع الإنمائية ولفت النظر إلى أن أي انحراف أو تأخير أو تعثر لإنجاز العمل.

وهنا يلاحظ أن ديوان المحاسبة يقوم بالتأكد من أن الأموال العامة قد أنفقت بهدف تحقيق المردود المالي والاقتصادي المأمول، وذلك من خلال تنفيذ الخطط وتحقيق الأهداف باقتصاد وكفاءة وفاعلية وبما يحقق الهدف الدستوري من استخدام الأموال العامة وعدم إساءة استعماله والتقصير والإهمال بها.

### 2-11-1 أهداف ديوان المحاسبة الكويتي

الهدف الأساسي لديوان المحاسبة الكويتي هو تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة لصونها ومنع العبث بها والتأكد من استخدامها الأمثل في الأغراض التي خصصت لها، وقد ركز الديوان

من خلال ممارساته لعمله الرقابي على خلق قناعة كاملة لدى الجهات الخاضعة لرقابته، بأنه لا يهدف أصلا إلى تصيد الأخطاء ورصد المخالفات وإنما يستهدف بالدرجة الأولى إلى تحقيق مصلحة عامة، هي ( صون المال العام واستخدامه الاستخدام الأمثل في الأوجه التي خصص لها )، إذ أستطاع الديوان بتعاون مع تلك الجهات وتبادل الأفكار معها، تنظيم الأعمال المالية والمحاسبية بها ووضع الحلول المناسبة للوصول إلى تحقيق الهدف الأسمى (دليل التدقيق العام الصادر عن ديوان المحاسبة الكويتي، عام 2008).

**2-11-2 استقلالية ديوان المحاسبة الكويتي**

لكي يستطيع الديوان تحقيق الأهداف المنوطة إلية القيام بها ومباشرة اختصاصاته طبقا لقانون إنشائه، كان لابد من إحاطتها بسياج من الضمانات التي تكفل له الاستقلالية في القيام بواجبات وظيفته على الوجه الأكمل، وتتمثل تلك الاستقلالية كما ورد في (دليل التدقيق العام الصادر عن ديوان المحاسبة الكويتي، عام 2008) في الأتي:

1- يتولى الإشراف الفني والإداري على أعمال الديوان وموظفيه رئيس يتم تعيينه بمرسوم أميري بعد ترشيح من مجلس الأمة الكويتي وإقرار المجلس لهذا الترشيح في جلسه سرية وبعد موافقة مجلس الوزراء، ويعامل رئيس الديوان معاملة الوزير من حيث المرتب والمعاش والبدلات والمزايا المالية وكذا أحكام الاتهام والمحاكمة، ولا يجوز عزله إلا بعد موافقة معظم أعضاء مجلس الأمة أو بأمر من السلطة التأديبية المختصة.

2- يتم تعيين جميع الوظائف القيادية بالديوان بمرسوم أميري بناءً على ترشيح رئيس الديوان وموافقة رئيس مجلس الأمة ومجلس الوزراء، وللديوان نظام خاص بشئون موظفيه يختلف عن النظام الذي يخضع له موظفو السلطة التنفيذية، وذلك بموجب قانون إنشاء ديوان المحاسبة الكويتي.

3-يتم وضع موازنة ديوان المحاسبة الكويتي من قبل رئيس الديوان، بالاتفاق مع رئيس مجلس الأمة الكويتي وتدرج في قسم خاص بالموازنة العامة للدولة.

4- وتدعم تلك الأحكام الخاصة بالرئيس والوظائف القيادية وشئون موظفي الديوان وميزانيته استقلالية الديوان، كما أن عدم تحديد مدة الخدمة للرئيس، يمنح الديوان الاستمرارية في القيادة المثمرة التي نادرا ما تتوافر للأجهزة التنفيذية في الدولة.

**2-11-3 تبعية ديوان المحاسبة الكويتي**

يعدٌ ديوان المحاسبة الكويتي هيئة مستقلة وإن كان ملحقا بمجلس الأمة الكويتي، إلا انه لا يعد جزءاً من الهيكل التنظيمي لهذا المجلس، وبالتالي فإن هذه التبعية تقف عند حدود الإشراف والمعاونة خاصة في مجال الرقابة على المال العام، وتتمثل مظاهر هذا الأشراف فيما تضمنته نصوص قانون الديوان من أحكام، ومنها أنه في حالة تعطل الحياة النيابية يلحق الديوان مؤقتا برئاسة مجلس الوزراء لحين عودة الحياة البرلمانية وذلك لإزالة ما قد يجول بذهن بعضهم، بأن الرقابة معطلة حتى عودة البرلمان (دليل التدقيق العام الصادر عن ديوان المحاسبة الكويتي، عام 2008).

**2-11-4 أساليب الرقابة المالية التي يتبعها الديوان**

ورد في (دليل التدقيق العام الصادر عن ديوان المحاسبة الكويتي، عام 2008) أن الديوان يتبع أسلوبين من أساليب الرقابة المالية هما:

1- رقابة مسبقة : تضع لها المناقصات الخاصة بالتوريدات وأشغال العامة وكل مشروع ارتباط أو اتفاق أو عقد يكون من شأن إبرامه ترتيب حقوق أو التزامات مالية للدولة أو غيرها من الأشخاص المعنوية العامة أو عليها إذا بلغت قيمة المناقصة الواحدة أو الارتباط أو الاتفاق أو العقد مائة ألف دينار كويتي فأكثر ، وقد ألزم القانون تلك الجهات بأن لا ترتبط أو تتعاقد إلا بعد الحصول على موافقة ديوان المحاسبة ، والديوان لا يصدر موافقته في هذه الحالات إلا بعد بحث الأوراق والتثبت من أن الاعتمادات الواردة وفقاً للأحكام والقواعد المالية المقررة.

2- رقابة لاحقة: تجري بعد الارتباط أو الصرف وتشمل كافة التصرفات المالية التي تجريها الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

**2-11-5 الجهات التي تخضع للرقابة المالية للديوان المحاسبة**

وكما ورد في (دليل التدقيق العام الصادر عن ديوان المحاسبة الكويتي، عام 2008) أن الجهات التي تخضع للرقابة المالية لديوان المحاسبة هي:

1- الوزارات والإدارات والمصالح العامة التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة.

2- البلديات وسائر الهيئات المحلية ذات الشخصية المعنوية العامة.

3- الهيئات والمؤسسات والمنشآت العامة التابعة للدولة أو البلديات أو لغيرها من الهيئات المحلية ذات الشخصية المعنوية العامة.

4- الشركات والمؤسسات التي يكون للدولة أو أحد الأشخاص المعنوية العامة الأخرى نصيب في رأس مالها لا يقل عن 50% منه أو تضمن لها حداً أدنى من الأرباح.

5- الشـركات المـرخص لهـا باسـتغلال أو إدارة مرفـق مـن المرافـق العامـة للدولـة أو الممنوحة امتيازا لاستغلال مورد من موارد الثروة الطبيعية فيها.

وتشمل رقابة ديوان المحاسبة فيما يختص بالقطاع الحكومي ما يلي:

1- الإيرادات والمصروفات.

2- شؤون التوظيف.

3-المناقصات والممارسات والعقود والارتباطات.

4- العهد والمخازن والمستودعات العامة وفروعها وما في حكمها.

5- حسابات التسوية من أمانات وعهد والحساب.

6- السـلف والقـروض الممنوحـة مـن الدولـة أو إحـدى المؤسسـات أو الهيئـات ذات الشخصية المعنوية العامة أو المعقودة لصالحها.

7- أوجه استثمار أموال الدولة.

8- الحساب الختامي عن السنة المالية المنقضية لكل من الدولة والهيئات والمؤسسات العامة التي تربط ميزانيتها بقوانين.

9- كـل حسـاب أو عمـل آخـر يعهـد إليـه بفحصـه ومراجعتـه مجلـس الأمـة أو مجلـس الوزراء.

10- اللوائح الإدارية والمالية والمحاسبية.

كما تشمل رقابة الديوان فيما يختص بالمؤسسات العامة والشركات ما يلي:

1- حسابات المؤسسات والشركات وفقاً للأصول والأوضاع التي تجري عليها في إعداد حساباتها تبعاً لطبيعة النشاط الذي تزاوله وفي حدود الأحكام واللوائح والقرارات المنظمة لأعمالها.

2- تقارير مراقبي الحسابات بالشركات المساهمة وتقارير مجلس الإدارة فيها.

هذا ويبلغ الديوان ملاحظاته التي تسفر عنها مراجعة لحسابات المؤسسات والشركات، إلى كل من المؤسسة أو الشركة والجهة الإدارية المختصة بالإشراف عليها وإلى وزارة المالية، وبالنسبة للشركات المساهمة يبلغ ملاحظاته إلى مجلس إداراتها قبل انعقاد الجمعية العمومية بثلاثين يوماً على الأقل ويتعين على مجلس إدارة الشركة عرض هذه الملاحظات على الجمعية العمومية عند انعقادها، كما يقوم مدققو الديوان بفحص ومراجعة سجلات ومستندات الجهات الخاضعة لرقابته وإبلاغها بالملاحظات التي يتم اكتشافها وإعداد تقارير بشأنها (دليل التدقيق العام الصادر عن ديوان المحاسبة الكويتي، عام 2008) ومن هذه التقارير:

1- تقرير يتم إرساله إلى الجهات الخاضعة لرقابته بنتائج الفحص والمراجعة على الأعمال والتصرفات التي تمت خلاله.

2- تقرير سنوي عن نتائج الفحص والمراجعة على تنفيذ ميزانيات الوزارات، والإدارات الحكومية والهيئات والمؤسسات العامة وحساباتها الختامية عن السنة المالية المنقضية، ويقدم التقرير إلي رئيس الدولة ومجلس الأمة ومجلس الوزراء ووزير المالية في موعد أقصاه نهاية أكتوبر من كل عام.

3- تقارير خاصة يعدها الديوان بموجب تكليف رسمي من مجلس الأمة أو مجلس الوزراء.

4- تقرير نصف سنوي عن الأموال المستثمرة طبقاً للقانون رقم 1 لسنة 93 بشأن حماية الأموال العامة.

5- تقرير عن الحالة المالية للدولة ويقدم سنوياً.

6- تقرير بإنجاز تكليف مجلس الأمة عن العقود المخاطبة بأحكام القانون رقم 96/25 في شأن الكشف عن العمولات يقدم كل ثلاثة أشهر.

7- أية تقارير يرى رئيس الديوان أنها بدرجة من الأهمية والخطورة تستدعي سرعة نظرها.

8- تقارير خاصة يعدها الديوان بموجب تكليف صادر من السلطات القضائية المختلفة.

**ب- الدراسات السابقة**

من أجل تكوين إطار مفاهيمي تستند إليه الدراسة الحالية في توضيح الجوانب الأساسية لموضوعها، فقد قام الباحث بمسح الدراسات السابقة حول موضوع هذه الدراسة، وتم الاستعانة والإفادة من بعض الدراسات التي لها علاقة مباشرة بموضوع الدراسة وتخدم متغيراتها ومن هذه الدراسات ما يلي:

**2-12-1 الدراسات باللغة العربية**

- دراسة (جبر, 2000)، بعنوان: **دور ديوان المحاسبة في تقييم أداء المستشفيات الحكومية الأردنية.**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة كفاءة ديوان المحاسبة في استخدام الأساليب والطرق الخاصة بتقييم الأداء في المستشفيات الحكومية، وكذلك معرفة مدى قدرة الديوان على تقديم الاقتراحات والتوصيات التصحيحية إلى الجهات المختصة، ممثلة بوزارة الصحة وإدارات المستشفيات الحكومية، إضافة إلى معرفة فيما إذا كان قانون ديوان المحاسبة الصادر سنة (1952) وتعديلاته قادرا على مواكبة التطورات الحديثة في مجال الرقابة الشاملة.

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي (spss) لتحليل البيانات واختيار الفرضيات.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن ديوان المحاسبة الأردني يواكب التطورات الحديثة في مجال الرقابة الشاملة، من حيث تطبيقه لرقابة الأداء على المستشفيات الحكومية وأيضا قلة النصوص الواردة في قانون ديوان المحاسبة لعام (1952) وتعديلاته، والتي تتعلق بتقييم الأداء للوحدات الحكومية بما فيها المستشفيات الحكومية، فضلا عن ضعف أو انعدام الاهتمام الكافي لدى المستشفيات الحكومية.

- دراسة (عثمان، 2002)، بعنوان: **تقييم دور ديوان المحاسبة في الرقابة على أداء المؤسسات العامة في الأردن.**

هدفت الدراسة إلى تقييم دور ديوان المحاسبة الأردني في الرقابة على أداء المؤسسات العامة في الأردن، حيث استخدم المنهج الوصفي التحليلي والدراسة الميدانية من خلال أداة قياس خاصة بالدراسة. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها:

1- اقتناع الإدارة العليا في الديوان برقابة الأداء وتوفير مستلزمات الرقابة على أداء الموسسات العامة.

2- ضرورة توفر التشريعات النافذة لقيام الديوان بالرقابة.

3- أن يتبع الديوان الأساليب الحديثة في ممارسة رقابته على الأداء وبكوادر مؤهلة وقادرة على القيام بهذه المهمة.

4- ضرورة تعاون المؤسسات العامة مع ديوان المحاسبة لإتمام عملية الرقابة على أدائها.

قدمت الدراسة عددا من التوصيات أبرزها:

1- تكثيف الدورات التدريبية لتنمية قدرات مدققي ديوان المحاسبة حول رقابة الأداء.

2- الاستمرار باستخدام معايير الكفاءة والإنتاجية والفعالية كمعايير للحكم على الأداء.

3- أن تكون ممارسة الرقابة بشكل دوري ومنتظم تقدم من خلالها تقارير لمتخذي القرار في المؤسسات العامة.

- دراسة (الرك، 2002)، بعنوان: **تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في شركات إنتاج النفط والغاز العاملة في ليبيا.**

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية في شركات النفط والغاز في ليبيا باعتباره أهم مصادر في الدخل القومي، واعتمد الباحث تقييم أنظمة الرقابة الداخلية على المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى عدة توصيات منها:

1- وضع ضوابط على التصريح بالعمليات الواجب معالجتها كذلك وضع ضوابط على عمليات التسجيل وهي تفعيل الرقابة على المدخلات وعمليات التشغيل والمعالجة وعلى المخرجات.

2- وضع ضوابط على التوثيق وحماية الحاسوب والملفات والمقارنة بين الأصول والسجلات المرتبطة بها.

3- زيادة درجة الإشراف الإداري ومتابعة الأداء مع الاهتمام بكفاءة العاملين وتأهيلهم عن طريق الدورات والبعثات والندوات العلمية المتخصصة ونشر الوعي بين الموظفين بضرورة وأهمية الرقابة الداخلية.

- دراسة (الفرجات، 2003) بعنوان: **تقييم وظيفة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية.**

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع وظيفة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية وتقييم فعاليتها لتحديد ما إذا كانت الأهداف المرسومة لها قد تحققت أم لا، وبيان المعوقات والمشكلات التي تواجهها لتحقيق أهدافها، و تحديد مدى تلبية تقارير التدقيق الداخلي للأهداف الرئيسة التي تسعى لتحقيقها، ومن اجل تحقيق هذا الهدف أعد الباحث استبانه مكونة من أربعة أقسام، تقيس درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي ودرجة تلبية تقارير التدقيق الداخلي لأهدافها، وقد شملت الدراسة المدير المالي، ومدير دائرة الرقابة الداخلية، والمدققين الداخليين في الجامعات الأردنية الرسمية، وقد بلغ عدد الاستبانات المرسلة (34) استبانه تّم إعادة (32) استبانه واستبعدت اثنتان واخضع للدراسة (30) استبانه.

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

1- تدني الاهتمام بالتدريب والتأهيل للإفراد الذين يقومون بعمل الرقابة الداخلية.

2- عدم الاهتمام بمكونات الرقابة الداخلية للجامعات الأردنية.

3- إن وظيفة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية تحقق درجة عالية من الفعالية.

4- إن تقارير التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية تلبي الأهداف التي تسعى لتحقيقها.

5- إن هناك فروقاً ذات دلالات إحصائية بين الجامعات الأردنية الرسمية في فعالية وظيفة التدقيق الداخلي تبعاً لتاريخ تأسيسها.

وقدمت الدراسة إلى عدد من التوصيات يمكن أن تساعد على زيادة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية من خلال زيادة عدد العاملين في وظيفة التدقيق الداخلي ورفدها بالكوادر البشرية المؤهلة في التخصصات المختلفة، مع وضع معايير أداء خاصة في الجامعات يتم التقييم بناء عليها، والعمل على عقد لقاءات دورية بين العاملين في التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية بهدف تبادل الخبرات والمهارات ومناقشة الجوانب المتعلقة بالممارسة العملية لوظيفة التدقيق الداخلي وإعداد التقارير، إضافة إلى إدخال الأساليب الحديثة لتطوير أداء عمليات التدقيق لأنها تخدم وظيفة التدقيق الداخلي.

- دراسة ( عبدالله,2003)، بعنوان: **رقابة ديوان المحاسبة في الأردن في ضوء مبادئ المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي).**

هدفت الدراسة إلى تقييم رقابة ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية، من خلال مجموعة من المبادئ والقواعد الرقابية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي)، ولتحقيق هذا الهدف فقد صممت استبانة خاصة لغرض الدراسة مكونة من ثلاثة أجزاء وزعت على جميع وحدات المراقبة التابعة للديوان والبالغ عددها (35) مراقبة، حيث تم توزيع (160) استبيان وكان عدد الاستبيانات المستردة (140) استبيان أي بنسبة (87%).

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها:

1- الحاجة إلى إجراء تعديلات جوهرية في قانون ديوان المحاسبة من حيث الاستقلالية المالية والإدارية وشمول رئيس وكبار موظفي الديوان بالحصانة.

2- أن مدققي الديوان يعانون من مشاكل تحول دون تأديتهم لأعمالهم على أكمل وجه منها ضعف أجهزة الرقابة الداخلية في الوزارات والدوائر الحكومية وقلة عدد موظفي الديوان مقارنة مع حجم العمل الملقى على عاتقهم.

وقدمت الدراسة عدد من التوصيات أهمها:

1- تعديل قانون المحاسبة وزيادة التعاون بين السلطة التشريعية وديوان المحاسبة.

2- تفعيل دور وحدات الرقابة الداخلية وتزويدها بالكوادر المؤهلة والمتخصصة وربطها بأعلى سلطة إدارية في تلك المؤسسات.

- دراسة، (الباشا، 2005)، بعنوان: **سبل تفعيل دور الرقابة لضبط الأداء المالي الخاص بالمدفوعات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية.**

هدفت الدراسة إلى وضع المقترحات التي تساعد في تطوير نظام الرقابة على المدفوعات العامة، وتحقيق استقلالية الأجهزة الرقابية في السلطة الفلسطينية، إلى جانب بيان أساليب الرقابة على المدفوعات العامة، والوقوف على الانحرافات التي قد تحدث من خلال التطبيق الفعلي للموازنة العامة، وبيان أسبابها وتحليلها، استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة المواضيع التي لها علاقة مباشرة بموضوع الدراسة.

ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج وتوصيات ما يلي:

1- الحاجة إلى تفعيل دور الموازنة كأداة للرقابة على النفقات العامة.

2- عدم الاهتمام بالانحرافات الناتجة عن تنفيذ الموازنة، وعدم وجود معايير تحدد الأهمية النسبية لهذه الانحرافات.

3- بقاء سلف النفقات الجارية مفتوحة دون إقفال لفترات طويلة بعد نهاية السنة المالية.

4- عدم توثيق إجراءات الإنفاق الحكومي وزيادة عدد هذه الإجراءات بشكل كبير مما يعرقل عمليات الصرف.

5- الحاجة إلى الاهتمام بالنظام المحاسبي المحوسب لتفعيل الرقابة على المدفوعات العامة وتقليل الأخطاء من خلال إنشاء قسم خاص برقابة تطبيقات الحاسوب للتأكد من صحة عمليات التشغيل ومدى ملاءمتها لأنظمة الرقابة الموجودة.

6- إنشاء قسم في دائرة الموازنة يعنى بدراسة انحرافات تنفيذ الموازنة وتحديد أسبابها، وتقديم التوصيات اللازمة بذلك، وتشكيل لجنة لوضع مقترحات لتطوير الموازنة العامة للسلطة، والبدء بالتطبيق التدريجي لموازنة البرامج والأداء.

**2-12-2 الدراسات باللغة الانجليزية**

- دراسة ( Lindow, 2000) بعنوان:

**Beyond Audit Techniques Internal Auditing**

هدفت الدراسة إلى إبراز الدور الذي يمكن أن يلعبه المدقق الداخلي في تدقيق الأنشطة الرقابية والإشراف على مخاطر المحافظ الأوراق المالية، كما هدفت إلى إبراز الدور الذي يمكن أن يلعبه المدقق الداخلي في تدقيق الأنشطة الرقابية، وان المدقق الذي لا يعرف تقييم المخاطر يؤدي مهمات تقليدية.

وركزت الدراسة على ضرورة مواكبة التطور والاكتشافات الحديثة الخاصة بأنظمة الرقابة الداخلية للشركات الصناعية في هولندا، ووضعت الدراسة بعض الأسئلة وحاولت الإجابة عنها باختصار شديد جدا: ما هي أفضل الممارسات التي من الممكن إتباعها من اجل تطوير المدقق الداخلي؟

وأظهرت الدراسة أن أفضل الممارسات هي: التعرف على التغيرات التي طرأت على البيئة التي تعمل بها الشركة، وضرورة التنسيق مع الأطراف الأخرى في إدارة المخاطر وفهم الإجراءات والمتطلبات المتعلقة بنشاطات الشركة بشكل عام.

وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج مكنته من وضع التوصيات ومن أهمها: وضع مقارنة حول كيفية تحويل اتجاهات التدقيق التقليدي إلى اتجاهات التدقيق الحديث في ظل تكنولوجيا المعلومات، وضرورة مواكبة المدقق الداخلي والرقابة الداخلية لمستجدات عملية التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار متطلبات التدقيق الداخلي السابقة.

- دراسة، ( Tucker, 2001 )، بعنوان:

Effectiveness IT Audit Proficiency

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مهنة المراجعة في ضوء اهتمام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، أجريت الدراسة على عينة عشوائية من الشركات الصناعية في الولايات المتحدة.

وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها:

1- أن تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في الشركات تؤثر على كل مكون من مكونات الرقابة الداخلية الخمسة، من بيئة الرقابة وتقدير الخطر وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصالات والمراقبة.

2- أن المعيار ساس رقم (94) يتطلب من المراجع ضرورة الحصول على فهم كافي للرقابة الداخلية لتخطيط عملية المراجعة، كما جاء فيها أن على المراجع تصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة

الداخلية وتقييم خطر الرقابة الداخلية عند الحد الأدنى وتنفيذ الاختبارات الجوهرية، وقيام المراجع بالتخطيط للاختبارات الجوهرية فقط، يحقق رضا المراجع نتيجة فعاّلية هذا المنهج.

3- أن نظام تكنولوجيا المعلومات يتضمن رقابة داخلية خاص بالحسابات الهامة، وعلى المراجع ضرورة القيام بوصف خصائص الرقابة العامة والتطبيقية لما لها من أهمية في تنفيذ مهام عملية المراجعة، وعند تصميم اختبارات الرقابة الإلكترونية قد يحتاج المراجع الحصول على أدلة إثبات عن مدى كفاءة الرقابة المتعلقة بالمزاعم بشكل مباشر وأخرى بشكل غير مباشر كما في الرقابة العامة.

4- يجب أن يتوافر في المراجع مهارات متخصصة لفهم تأثير تكنولوجيا المعلومات على المراجعة، وعلى نظام الشركة محل المراجعة، كما يجب أن يحصل المراجع على المساعدة ممن لديهم المهارات المطلوبة عند الحاجة.

5- أن الإجراءات التي تمكن المراجع من فهم الإجراءات الإلكترونية واليدوية التي تستخدمها الشركة لإعداد القوائم المالية، ومن هذه الإجراءات إدخال المجاميع للأستاذ العام، تسجيل ومعالجة مدخلات دفتر اليومية في دفتر الأستاذ من عمليات مالية عادية وغير عادية وتعديلاتها.

- دراسة (Whittington,2002) بعنوان:

**New Audit Documentation Requirement , SAS NO 96** ،

هدفت هذه الدراسة إلى البحث عن زيادة إجراءات ومتطلبات التوثيق المستندي بالأعمال المحوسبة، وزيادة أعمال التدقيق عليها والناتجة عن الزيادة الكبيرة في استخدام التكنولوجيا وتعدد أعمال ونشاطات الشركات والمنافسة العالمية، لذلك صدر معيار تدقيق جديد رقم (96) في سنة

(2001) عن لجنة معايير التدقيق (ASB) وذلك للبحث في موضوع التوثيق المستندي للأعمال التي تتم على النظم المحاسبية الإلكترونية.

وتوصلت الدراسة إلى تحديد مشاكل التوثيق المستندي الناتجة عن التطورات التكنولوجية في بيئة المحاسبة والتدقيق وكان أهم مشاكل التوثيق المستندي هي:

1- قضايا تتعلق بثبات المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقوائم المالية والإفصاح وكذلك الأعمال غير المستمرة والتقديرات الشخصية وظروف عدم التأكد.

2- بيان نتائج إجراءات التدقيق التي تعطي مؤشرا للقوائم المالية حول الإجراءات التي تحتاج إلى تعديل.

3- بيان الحالات التي تسبب وجود صعوبات كثيرة تتعلق بتطبيق إجراءات التدقيق التي يراها المدقق ضرورية.

4- ان التوثيق المستندي يهدف بشكل أساسي لتوفير الدعم لتقرير المدقق والرقابة على عملية التدقيق، وأن يكون هذا المعيار معروفا من حيث التطبيق والمفهوم، وسبب ظهوره التطورات التكنولوجية على نظام الرقابة الداخلية وتنوع وتعقيد الأعمال التي يقوم بها المحاسب وبالتالي المدقق الداخلي وان التوثيق المستندي يتطلب الاحتفاظ بعدة نسخ من العقود المهمة التي تمكن المدقق من تقييم حسابات النشاطات المهمة.

- دراسة (Back, 2003 )، بعنوان:

**Continuous Monitoring of Enterprise Application Risk**

هدفت الدراسة إلى إظهار أهمية المراقبة وضرورة تغيير طريقتها حسب التغيرات التي تطرأ على أعمال الشركة الشركات السياحية في نيوزيلندا وظروفها الاقتصادية, كما هدفت إلى

التعرف إلى أنواع المخاطر التي يمكن مواجهتها في عملية الرقابة وأهم أنواع هذه المخاطر مخاطر تكنولوجيا المعلومات والتي تؤثر على البنية التحتية للشركة، أما النوع الأخر فهو المخاطر التشغيلية المتعلقة بأداء البرامج المحوسبة وكفاءة وفاعلية العملية التشغيلية وأمن المعلومات، كما هدفت إلى إظهار دور الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي في عملية الإشراف على أنشطة الشركة بحيث يمكن تغيير طريقة الإشراف حسب التطورات التكنولوجية، مع الأخذ بعين الاعتبار مخاطر عملية الإشراف وكيفية التصرف معها، وأخيرا هدفت إلى إظهار بعض خصائص الإشراف في الشركة وأهمها أن تكون المعلومات المؤتمتة متكاملة مع السياسات الموضوعة من الإدارة، وتحديد السرعة التي يحتاجها المدققون والمديرون لتحديد مشاكل المعلومات المؤتمتة، وأهم أنواع هذه المخاطر:

1- مخاطر تكنولوجيا المعلومات والتي تؤثر على البنية التحتية للشركة.

2- مخاطر التشغيل فتؤثر على أمن المعلومات.

ومن أهم نتائج هذه الدراسة:

1- إن إتباع أسلوب الإدارة بالاستثناء أفضل أسلوب إداري للرقابة على عمليات الشركات المعقدة.

2- أن تصبح الرقابة أكثر أهمية مع زيادة سرعة تطور الشركة وعملياتها وتصبح أكثر تكاملا.

**2-12-3 المساهمات المتوقعة من الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة**

**الجدول (2-1)**

| المجال | الدراسات السابقة | الدراسة الحالية |
| --- | --- | --- |
| **الهدف** | هدفت الدراسات السابقة إلى قياس فاعلية الرقابة المالية من وجهة نظر أجهزة الرقابة المالية الحكومية | هدفت إلى تحليل وتقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة بالكويت |
| **بيئة الدراسة** | أجريت في دول مثل الأردن وفلسطين وليبيا والعراق سوريا ونيوزيلندا | أجريت هذه الدراسة في البيئة الكويتية وعلى المؤسسات العامة |
| **المجتمع** | مدراء الدوائر ورؤساء الأقسام في ديوان المحاسبة في الدول التي أجريت فيها الدراسات، والتي تنوعت فيها مجتمعات البحث من دراسة إلى أخرى فبعض الدراسات كان المجتمع فيها الجامعات وفي دراسات أخرى كان المجتمع شركات النفط والغاز بينما وفي أخرى كان المجتمع الشركات السياحية والصناعية ومنها اختص مجتمع المستشفيات والبنوك | يتكون مجتمع الدراسة من جميع المدققين الرئيسين في ديوان المحاسبة الذين يمارسون الرقابة والتدقيق على أعمال المؤسسات العامة في الكويت |
| **المنهجية** | استخدمت منهجية البحث الميداني والوصفي، وبعضها ركز على دراسة حالة | دراسة تحليلية تهدف إلى تحليل وتقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان |

| | | |
|---|---|---|
| | لدواوين المحاسبة وأجهزة الرقابة المالية في الدول التي أجريت فيها | المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت |
| **أسلوب التحليل** | استخدمت الدراسات السابقة في معظمها طرق التحليل الوصفي للبيانات وبعضها كانت تحليل محتوى، والبعض منها كان دراسة ميدانية | اعتمدت على البيانات الأوليّة التي تم جمعها من الميدان. |

# الفصل الثالث

# منهجية الدراسة

**3-1 منهجية الدراسة**

**3-2 مجتمع الدراسة والعينة**

**3-3 أداة الدراسة**

**3-4 صدق وثبات الأداة**

**3-5 المعالجة الإحصائية**

**3-6 إجراءات الدراسة**

3-6-1 نوع الدراسة

3-6-2 أساليب جمع البيانات والمعلومات

# الفصل الثالث

# منهجية الدراسة

## 3-1 منهجية الدراسة

قام الباحث بإجراء هذه الدراسة في البيئة الفعلية التي يعمل بها مدققو ديوان المحاسبة، وبدون فرض أية ضوابط أو ضغوطات أو حتى قيود قد تتحكم في النتائج النهائية, والتي قد تنعكس بطريقة سلبية على التوصيات، إضافة إلى عدم التحكم بمتغيرات الدراسة وتوجهاتها البحثية، لذلك فان الدراسة الحالية تعتبر دراسة ميدانية كون المعلومات التي تم جمعها كانت من مدققي ديوان المحاسبة وبشكل مباشر، وهي دراسة وصفية تحليلية استنتاجيه استخدم فيها الباحث الأسلوب الكمي، وذلك لجمع البيانات من المدققين, بهدف تحليل وتقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، إذ تم دراسة وتحليل البيانات ومقارنة متغيرات الدراسة من خلال تحويل المتغيرات غير الكمية إلى متغيرات كمية قابلة للقياس، حيث تم التعامل معها في اختبار الفرضيات وبيان نتائج وتوصيات الدراسة.

**3-2 مجتمع الدراسة والعينة**

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المدققين العاملين في ديوان المحاسبة والذين يمارسون الرقابة والتدقيق على أعمال المؤسسات العامة في الكويت والبالغ عددهم (96) مدققاً (ديوان المحاسبة الكويتي، دليل التدقيق العام، 2008)، حيث تم توزيع الاستبانات على المجتمع كاملا وبطريقة المسح الشامل، وتم استرداد (78) استبانة بنسبة (81.25%) ومن خلال فرز الاستبانات تم استبعاد ( 6 ) استبانات لعدم صلاحيتها أو لعدم اكتمال تعبئتها، وبذلك استقرت العينة على (72) مدقق يمارسون الرقابة والتدقيق على أعمال المؤسسات المشمولة بالدراسة، والتي خضعت للتحليل وبنسبة (75%) من هذا المجتمع الكلي، ويوضح الجدول رقم ( 3-1 ) مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل الإحصائي.

**الجدول ( 3-1 )**

**مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل**

| | العدد | النسبة المئوية | ملاحظات |
|---|---|---|---|
| **الاستبيانات الموزعة** | 96 | % 100 | |
| **الاستبيانات المستردة** | 78 | % 81.25 | |
| **الاستبيانات الصالحة للتحليل** | 72 | % 75 | |

**3-3 أداة الدراسة**

استخدم الباحث مقياس ليكرت الخماسي ( موافق بشدة 5 علامات, موافق 4 علامات, محايد 3 علامات, غير موافق علامتان, غير موافق بشدة علامة واحدة )، حيث قام الباحث بتطوير وتصميم استبانة بحيث غطت جميع فرضيات الدراسة.

**3-4 صدق وثبات الأداة**

قام الباحث باستخدام اختبار ( كرونباخ ألفا ) لقياس مدى الاعتمادية وثبات أداة القياس للاستبانة، وقد بلغت درجة اعتمادية هذه الاستبانة حسب معيار كرونباخ ألفا ( 95.87 %) وهي نسبة مقبولة وذات اعتمادية عالية لنتائج الدراسة الحالية، ويوضح الجدول رقم ( 3-2 ) معاملات الثبات لجميع متغيرات الدراسة (Malhotra, 2003) .

**الجدول (3-2)**

**قيمة معامل الثبات للمتغيرات للاستبانة**

| تسلسل الفقرات | اسم المتغير | معامل الثبات كرونباخ ألفا |
|---|---|---|
| 1-7 | دعم الإدارة العليا | % 97.81 |
| 8-15 | التشريعات النافذة | % 94.27 |
| 16-24 | أدوات وأساليب الرقابة | % 95.5 |
| 25-31 | الكفاءات الإدارية والفنية | % 90.88 |
| 32-36 | الدورات التدريبية | % 94.03 |
| 37-47 | أداء الرقابة المالية لديوان المحاسبة | % 91.24 |
| 1-47 | المعدل العام للثبات | % 95.87 |

ولاختبار مقياس الاستبانة فقد تم اعتماد مقياس ليكرت المكون من خمس درجات لتحديد مستوى الموافقة لكل بند من بنودها، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (3−3).

**الجدول رقم (3−3)**

**اختبار مقياس الاستبانة**

| **الدرجة** | **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
|---|---|---|---|---|---|
| **مستوى الملاءمة** | معدومة | ضعيفة | متوسطة | عالية | عالية جدا |

كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولا باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج وذلك كما هو موضح بالجدول رقم (3−4).

**الجدول رقم (3−4)**

**مقياس لتحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي**

| **الوسط الحسابي** | **المقياس** | **مستوى الموافقة** |
|---|---|---|
| اقل من 2 | غير موافق بشدة | معدومة |
| 2−اقل من 3 | غير موافق | ضعيفة |
| 3− اقل من 3.75 | محايد | متوسطة |
| 3.75 اقل من 4.5 | موافق | عالية |
| 4.5− اقل من 5 | موافق بشدة | عالية جدا |

### 3-5 المعالجة الإحصائية

بعد أن أنهى الباحث عملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة حول متغيرات هذه الدراسة تم ترميزها وإدخالها إلى الحاسب الآلي لاستخراج النتائج الإحصائية, حيث تم الاستعانة بالأساليب الإحصائية ضمن البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) وتمت معالجة البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية للعينة المبحوثة، وبالتحديد فان الباحث استخدم الأساليب الإحصائية التالية:

1- **مقاييس النزعة المركزية:** مثل الوسط الحسابي والتكرارات والنسب المئوية، وذلك لوصف آراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة ولتحديد أهمية العبارات الواردة في الاستبانة، وكذلك الانحراف المعياري لبيان مدى تشتت الإجابات عن وسطها الحسابي.

2. **تحليل الانحدار الخطي البسيط ( Simple Regression )** وذلك من أجل اختبار تأثير كل متغير مستقل في المتغير التابع وهو أداء الرقابة المالية لديوان المحاسبة.

3. **اختبار تحليل التباين الأحادي ( Anova ):** وذلك لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة بين مجموعة من المتغيرات المستقلة والمتغير التابع التي تعزى للخصائص الديموغرافية للعينة المبحوثة.

4. **اختبار ألفا كرونباخ:** وذلك لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.

### 3-6 إجراءات الدراسة

#### 3-6-1 نوع الدراسة

تعد هذه الدراسة من الدراسات الوصفية التحليلية التي تهدف إلى تحليل وتقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، وبالتالي إتاحة المجال للتعرف بشكل علمي على دور الديوان في الرقابة المالية، من خلال التعرف على رؤية أفراد العينة نحو هذا الدور للوصول إلى بيانات قابلة للقياس الكمي وبالإمكان إخضاعها للتحليل الإحصائي.

### 3-6-2 أساليب جمع البيانات والمعلومات

تم الاعتماد في هذه الدراسة على نوعين من مصادر المعلومات هما المصادر الأولية والمصادر الثانوية وكما يلي:

**البيانات الأولية:** وهي تلك البيانات التي تم الحصول عليها من خلال تطوير وتصميم استمارة خطية خاصة لموضوع هذه الدراسة، حيث غطت كل منها كافة الجوانب التي تناولها الإطار النظري والتساؤلات والفرضيات التي استندت عليها الدراسة، حيث تم توزيع الاستبانات على عينة الدراسة من خلال الباحث شخصيا والبريد الالكتروني. وقد تكونت الاستبانة من جزأين رئيسين هما:

1- الجزء الأول: وخصص للتعرف على العوامل الديموغرافية للمستجيبين من المدققين في ديوان المحاسبة مثل (الجنس، العمر، سنوات الخبرة الوظيفية، الشهادات المهنية في التدقيق، المسمى الوظيفي، خبرة العمل في مجال التدقيق).

2- الجزء الثاني: واشتمل على ( 47 ) عبارة غطتها العبارات من (1-47 ) الأبعاد التالية:

أ- دعم الإدارة العليا: شمل (7 ) عبارات وتم قياسها بالعبارات من ( 1-7 ).

ب- التشريعات النافذة: شمل ( 8 ) عبارات وتم قياسها بالعبارات من ( 8-15 ).

ج- أدوات وأساليب الرقابة: شمل (9 ) عبارات وتم قياسها بالعبارات من (16-24).

د- الكفاءات الإدارية والفنية: شمل (7) عبارات وتم قياسها بالعبارات من (25-31).

هـ- الدورات التدريبية: شمل (5 ) عبارات وتم قياسها بالعبارات من (32-36).

و- المتغير التابع وهو أداء الرقابة المالية لديوان المحاسبة: وشمل (11 ) عبارة وتم قياسها بالعبارات من (37-47 ).

ز- الملحق (1) المرفق يبين نموذج الاستبانة كما تم توزيعه على المستجيبين.

**البيانات الثانوية:** وهي البيانات التي يتم الحصول عليها من المصادر المكتبية ومن المراجعة الأدبية للدراسات السابقة من اجل وضع الأسس العلمية والإطار النظري لهذه الدراسة مثل:

1- كتب المحاسبة وخاصة التي تبحث في الرقابة المالية.

2- الإحصاءات الرسمية الصادرة عن ديوان المحاسبة في دولة الكويت.

3- المواد العلمية التي تبحث في الرقابة المالية لديوان المحاسبة في دولة الكويت.

4- رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه التي تبحث في الرقابة المالية.

5- الدوريات المتخصصة والنشرات التي كتبت حول موضوع الدراسة.

6- المعلومات المتوافرة على الإنترنت.

# الفصل الرابع

# عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

4-1 نتائج الإحصاء الوصفي والتحليلي لمتغيرات الدراسة

4-2 خصائص عينة الدراسة للمدققين في ديوان المحاسبة

4-3 نتائج الإحصاء الوصفي والتحليلي لبيانات المتغيرات المستقلة

4-4 نتائج تحليل التباين الأحادي (One way Anova) للفروق في إجابات عينة الدراسة

# الفصل الرابع

# عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

بعد أن أنهى الباحث عملية جمع المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة, تم إدخالها إلى الحاسوب، وتم تحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS), حيث تم تحليل البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، وسيتم عرض ما أسفرت عنه الدراسة من نتائج على النحو التالي:

## 4-1 نتائج الإحصاء الوصفي والتحليلي لمتغيرات الدراسة

تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها بواسطة أداة الدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، وتحديدا تم استخدام الأساليب التالية:

1- تم دراسة بيانات الإحصاء الوصفي Descriptive Statistics، لمتغيرات الدراسة، وذلك بإيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتوزيع التكراري والنسب المئوية، بهدف التعرف على تقييمات أفراد العينة من المدققين في ديوان المحاسبة،

وأهمية كل عبارة من العبارات الواردة باستبانات الدراسة بالنسبة لهم، وذلك بهدف تدعيم صحة الفرضيات الأساسية أو عدم صحتها.

2- وقد تم في هذه الدراسة الاعتماد على اختبار الانحدار البسيط Simple Regression لاختبار الفرضيات، وذلك بحساب قيمة ( T ) التي تقيس إمكانية وجود تأثير بين كل متغير مستقل لوحده على المتغير التابع، حيث كانت قاعدة القرار لهذا الاختبار إلى رفض الفرضية العدمية Ho وقبول الفرضية البديلة Ha إذا كانت قيم (T ) المحسوبة أكبر من قيمتهما الجدولية، وذلك عند مستوى معنوية (.Sig) 5%، ومستوى ثقة 95 % (Malhotra, 2003, p.503).

3- تم احتساب معامل التحديد المتعدد ($R^2$) Coefficient Of Multiple Determination والذي يمثل نسبة التباين في متغير الدراسة التابع، والذي يمكن تفسيره من قبل المتغيرات المستقلة، ويقيس قوة العلاقة في نموذج الانحدار البسيط. (Malhotra, 2003, p.513).

4- تم اختبار تحليل التباين الأحادي: ( Anova ) لاختبار الفرضية الرئيسة الثانية حول الفروق ذات الدلالة الإحصائية التي تعزى للعوامل الديموغرافية للمدققين في ديوان المحاسبة في دولة الكويت.

5- الملحق (2) المرفق يبين نتائج التحليل الإحصائي لاختبار الفرضيات، كما تم استخراجها من الحاسوب.

**4-2 خصائص عينة الدراسة للمدققين في ديوان المحاسبة**

يمكن تلخيص هذه النتائج التي تم التوصل إليها على النحو التالي:

**الجدول ( 4- 1 )**

**توزيع عينة الدراسة للمدققين في ديوان المحاسبة حسب الخبرة بالتدقيق**

| الخبرة بالتدقيق | التكرارات | النسبة المئوية % |
|---|---|---|
| 5 سنوات فاقل | 7 | %9.72 |
| 6- 10 سنوات | 12 | %16.66 |
| 11- 15 سنوات | 18 | %25 |
| 16-20 سنة | 16 | %22.22 |
| 21 سنة فأكثر | 19 | %26.38 |
| **المجموع** | **72** | **%100** |

يتبين من خلال الجدول السابق رقم (4- 1 ) أن نسبة (73.6%) من مجتمع الدراسة هم ممن يملكون خبرة في مجال التدقيق تزيد عن 11 سنة, وهذا يعني أن هؤلاء المدققين يمتلكون خبرة كبيرة في مجال التدقيق تؤهلهم للقيام بالواجبات التي تمليها عليهم طبيعة العمل في ديوان المحاسبة.

**الجدول ( 4- 2 )**

**توزيع عينة الدراسة للمدققين في ديوان المحاسبة حسب المسمى الوظيفي**

| المسمى الوظيفي | التكرارات | النسبة المئوية % |
|---|---|---|
| **مدقق مساعد** | 24 | %33.33 |
| **مدقق مشارك** | 17 | %23.61 |
| **مدقق** | 9 | %12.5 |
| **مدقق أول** | 10 | %13.88 |
| **مدقق رئيسي** | 8 | %11.11 |
| **كبير المدققين** | 4 | %5.5 |
| **المجموع** | **72** | **%100** |

يتبين من خلال الجدول السابق رقم (4- 2) أن النسبة الأكبر من مجتمع الدراسة مدقق حسابات مساعد وبلغ عددهم 24 مدقق وبنسبة وصلت إلى (33.33%), ثم مدقق حسابات مشارك وبلغ عددهم 17 مدقق وبنسبة بلغت إلى (23.61%), وهكذا تزيد نسبتهم وأعدادهم في الوظائف الأعلى مدقق ثم مدقق أول ثم مدقق رئيسي ثم كبير المدققين, بمعنى إنها تزيد في

أسفل الهرم التنظيمي وتقل في المسمى الوظيفي الأعلى, وتعطي هذه النتائج مؤشر على توزيع طبيعي ينطلق من القاعدة التي تضم العدد الأكبر من الموظفين في هذا المجال, والمتمثل في وظيفة مدقق مساعد ومدقق مشارك حتى إذا وصلنا إلى قمة الهرم وجدنا عددا اقل من الموظفين في المسمى الوظيفي كبير المدققين. وبالمقابل فان هذا يشير إلى قلة خبرة هؤلاء في مجال التدقيق.

**الجدول ( 4- 3 )**

**توزيع عينة الدراسة للمدققين في ديوان المحاسبة حسب التخصص**

| التخصص | التكرارات | النسبة المئوية % |
| --- | --- | --- |
| محاسبة | 60 | %83.33 |
| إدارة أعمال | 3 | %4.16 |
| اقتصاد | 2 | %2.77 |
| مالية ومصرفية | 7 | %9.72 |
| **المجموع** | **72** | **%100** |

يتبين من خلال الجدول السابق رقم (4- 3 ) إن النسبة الأكبر من مجتمع الدراسة هم من تخصص المحاسبة إذ بلغت النسبة (83.33%) من إجمالي مجتمع الدراسة، ويرى الباحث أن هذا مؤشر على إن الدارسين لتخصص المحاسبة هم اقدر من غيرهم على العمل في مجال

الرقابة والتدقيق، وبالتالي فان ذلك يمنحهم ميزة إضافية في القدرة على اكتشاف الأخطاء وتصحيح المسارات الخاطئة.

**الجدول ( 4- 4 )**

**توزيع عينة الدراسة للمدققين في ديوان المحاسبة حسب الشهادات المهنية في التدقيق**

| الشهادات المهنية في التدقيق | التكرارات | النسبة المئوية % |
|---|---|---|
| **CFA** | 18 | % 25 |
| **CISA** | 11 | % 15.2 |
| **CMA** | 16 | %22.2 |
| **CPA** | 12 | % 16.6 |
| **CIA** | 15 | % 20.8 |
| **المجموع** | **72** | **% 100** |

يتبين من خلال الجدول السابق رقم (4- 4 ) إن غالبية العينة المبحوثة هم من حملة الشهادات المهنية في التدقيق, الأمر الذي يمنحهم قدرات إضافية للقيام بأعباء مهنة الرقابة على المؤسسات العامة في دولة الكويت.

**4-3 نتائج الإحصاء الوصفي والتحليلي لبيانات المتغيرات المستقلة**

**المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الأولى:**

ونصها كما يلي: ( لا يوجد أثر للدعم الذي تقدمه الإدارة العليا بديوان المحاسبة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت).

**الجدول (4- 5 )**

**المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الأولى (دعم الإدارة العليا)**

| رقم العبارة | العبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الترتيب | مستوى الموافقة |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | تحرص الإدارة العليا في الديوان على أن توفر الإدارة في المؤسسات العامة لمدققي الديوان عن متطلبات ومستلزمات الرقابة على الأداء | 3.957 | 0.7261 | 4 | عالية |
| 2 | تقوم الإدارة العليا بالديوان بمتابعة إجراءات الرقابة على أداء المؤسسات العامة | 3.742 | 0.8131 | 3 | متوسطة |
| 3 | تمنح الإدارة العليا بديوان المحاسبة مدققي الديوان | 3.675 | 0.9908 | | |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | الاستقلالية الكافية لممارسة الرقابة على أداء المؤسسات | | | 3 | متوسطة |
| 4 | يوجد ضمن موازنة الديوان بنود لمخصصات الرقابة المالية على الأداء | 3.562 | 0.8067 | 3 | متوسطة |
| 5 | توجد وحدة خاصة في الديوان للرقابة على أداء المؤسسات العامة | 3.682 | 0.8844 | 3 | متوسطة |
| 6 | توفر الإدارة العليا في الديوان خططاً مستقبلية لتطوير إجراءات الرقابة على المؤسسات العامة | 3.865 | 0.9508 | 4 | عالية |
| 7 | تحرص الإدارة العليا في الديوان على قيام الإدارة في المؤسسات العامة مناقشة نتائج تقييم أداء مع مدققي الديوان | 3.985 | 0.8576 | 4 | عالية |
| | **المجموع** | **3.781** | **0.8519** | **4** | **عالية** |

تراوحت المتوسطات الحسابية لدعم الإدارة العليا ما بين (3.985 – 3.562 ) وأن العبارة رقم ( 7 ) والتي تنص على أن " الإدارة تقوم بمناقشة نتائج تقييم أداء المؤسسات العامة مع مدققي الديوان " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم ( 4) والتي تنص على أن " يوجد ضمن موازنة الديوان بنود لمخصصات الرقابة المالية على الأداء " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط أداة القياس المستخدم وهو ( 3 ) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات، ومن خلال معرفة المتوسط الحسابي لجميع العبارات التي خصصت لاختبار الفرضية الثانية والتي بلغت (3.781).

**اختبار الفرضية الأولى**

HO1 لا يوجد أثر للدعم الذي تقدمه الإدارة العليا بديوان المحاسبة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت.

**الجدول (4- 6 )**

**نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير الدعم الذي تقدمه الإدارة العليا بديوان المحاسبة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت**

| المتغير المستقل | Sig. | $R^2$ | قيمة T المحسوبة | قيمة T الجدولية | القرار الإحصائي |
|---|---|---|---|---|---|
| **دعم الإدارة العليا** | .000 | .297 | 12.97 | 1.667 | رفض الفرضية العدمية |

($\alpha \leq 0.05$ )

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4- 6 ) أن قيمة T المحسوبة هي (12.97) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.667)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه " يوجد أثر للدعم الذي تقدمه الإدارة العليا بديوان المحاسبة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت"، وهذا ما تؤكده قيمة الدلالة (Sig.) البالغة صفراً حيث إنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن معامل التحديد ($R^2$) في تأثير الدعم الذي تقدمه الإدارة العليا بديوان المحاسبة يفسر ما نسبته ( 297. ) من التباين في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت.

**المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثانية:**

ونصها كما يلي: (لا يوجد أثر للتشريعات النافذة والمطبقة بديوان المحاسبة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت).

**الجدول (4- 7 )**

**المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثانية (التشريعات النافذة)**

| رقم العبارة | العبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الترتيب | مستوى الموافقة |
|---|---|---|---|---|---|
| 8 | يقوم الديوان برقابة الأداء على نشاطات المؤسسات العامة وفق قوانين وتشريعات نافذة وكافية | 3.692 | 0.9487 | 3 | متوسطة |
| 9 | تتوافر أنظمة وتعليمات لدى ديوان المحاسبة لتنظيم الرقابة على أداء المؤسسات العامة | 3.490 | 0.8338 | 3 | متوسطة |
| 10 | توجد سجلات مالية تسجل فيها كافة أعمال الرقابة المالية الخاصة بالمؤسسات العامة | 3.515 | 0.9961 | 3 | متوسطة |
| 11 | يرتكز عمل الرقابة المالية في الديوان على قوانين ولوائح وتعليمات واضحة ومكتوبة | 3.462 | 0.8055 | 3 | متوسطة |
| 12 | توجد إجراءات عمل واضحة ومكتوبة لضبط العمل الرقابي في الديوان | 3.382 | 0.7386 | 3 | متوسطة |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 13 | هناك صلاحيات كافية لمدققي الديوان للقيام برقابة الأداء على المؤسسات العامة | 3.355 | 0.7303 | 3 | متوسطة |
| 14 | يتبنى الديوان قوانين وتشريعات متطورة لرقابة الأداء | 3.772 | 0.9423 | 4 | عالية |
| 15 | يستحدث الديوان قوانين تتماشى مع التشريعات الدولية | 3.597 | 0.9743 | 3 | متوسطة |
| | **المجموع** | 3.533 | 0.9837 | 3 | متوسطة |

تراوحت المتوسطات الحسابية للتشريعات النافذة ما بين (3.772 – 3.355 ) وأن العبارة رقم ( 14 ) والتي تنص على أن " يتبنى الديوان قوانين وتشريعات متطورة لرقابة الأداء " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم ( 13 ) والتي تنص على أن " هناك صلاحيات كافية لمدققي الديوان للقيام برقابة الأداء على المؤسسات العامة " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط أداة القياس المستخدم وهو ( 3 ) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات، ومن خلال معرفة المتوسط الحسابي لجميع العبارات التي خصصت لاختبار الفرضية الثانية والتي بلغت (3.533).

**اختبار الفرضية الثانية**

HO2 لا يوجد أثر للتشريعات النافذة والمطبقة بديوان المحاسبة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت.

**الجدول (4- 8 )**

**نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير التشريعات النافذة والمطبقة بديوان المحاسبة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت**

| المتغير المستقل | Sig. | $R^2$ | قيمة T المحسوبة | قيمة T الجدولية | القرار الإحصائي |
|---|---|---|---|---|---|
| **التشريعات النافذة** | .000 | .526 | 21.08 | 1.667 | رفض الفرضية العدمية |

($\alpha \leq 0.05$ )

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4- 8 ) أن قيمة T المحسوبة هي (21.08 ) فيما بلغت قيمتها الجدولية ( 1.667 )، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه " يوجد أثر للتشريعات النافذة والمطبقة بديوان المحاسبة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت "، وهذا ما تؤكده قيمة الدلالة (.Sig) البالغة صفراً حيث إنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن معامل التحديد ($R^2$) في تأثير التشريعات النافذة والمطبقة بديوان المحاسبة يفسر ما نسبته ( 526. ) من التباين في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت.

**المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثالثة:**

ونصها كما يلي: (لا يوجد أثر للأدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مدققو الديوان في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت).

**الجدول (4- 9 )**

**المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثالثة (أدوات وأساليب الرقابة)**

| رقم العبارة | العبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الترتيب | مستوى الموافقة |
|---|---|---|---|---|---|
| 16 | يتقصى الديوان احدث أساليب الرقابة على الأداء | 4.04 | 0.8397 | 4 | عالية |
| 17 | يحدد الديوان مدى أهمية الأنشطة التي ينوي تقييمها | 3.757 | 0.9596 | 4 | عالية |
| 18 | يجري الديوان دراسات ميدانية عن خدمات المؤسسات | 3.597 | 0.8188 | 3 | متوسطة |
| 19 | يقوم الديوان بتجميع وتبويب وتخزين البيانات المتعلقة بالرقابة على الأداء بهدف الاستفادة منها مستقبلا | 3.727 | 0.9801 | 3 | متوسطة |
| 20 | يستخدم الديوان نظم المعلومات في ممارسة الرقابة | 3.770 | 0.7342 | 4 | عالية |
| 21 | يستخدم الديوان أسلوب الرقابة الشاملة في رقابته على أداء المؤسسات العامة | 3.877 | 0.8969 | 4 | عالية |
| 22 | يعمل الديوان على تطوير برامج الحاسب الآلي | 3.775 | 0.8521 | 4 | عالية |
| 23 | يتبادل الديوان الخبرات الحديثة مع المنظمات الدولية | 3.917 | 0.9633 | 4 | عالية |
| 24 | يستخدم الديوان الأساليب الإحصائية لاستخلاص المعلومات الرقابية التي تساعد في تصحيح الانحرافات | 3.870 | 0.8624 | 4 | عالية |
| | **المجموع** | **3.814** | **0.94986** | **4** | **عالية** |

تراوحت المتوسطات الحسابية لأدوات وأساليب الرقابة ما بين (4.04 – 3.597 ) وأن العبارة رقم ( 16 ) والتي تنص على أن " الديوان يتقصى احدث أساليب الرقابة على الأداء " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم ( 18 ) والتي تنص على أن " الديوان يجري دراسات ميدانية عن الخدمات التي تقدمها المؤسسات العامة " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط أداة القياس المستخدم وهو ( 3 ) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات، ومن خلال معرفة المتوسط الحسابي لجميع العبارات التي خصصت لاختبار الفرضية الثانية والتي بلغت (3.814).

**اختبار الفرضية الثالثة**

HO3 لا يوجد أثر للأدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مدققو الديوان في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت.

**الجدول (4- 10 )**

**نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير الأدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مدققو الديوان في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في الكويت**

| المتغير المستقل | Sig. | $R^2$ | قيمة T المحسوبة | قيمة T الجدولية | القرار الإحصائي |
|---|---|---|---|---|---|
| أدوات وأساليب الرقابة | .000 | .417 | 16.87 | 1.667 | رفض الفرضية العدمية |

($\alpha \leq 0.05$ )

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4- 10 ) أن قيمة T المحسوبة هي (16.87 ) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.667 )، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه " يوجد أثر للأدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مدققو الديوان في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت "، وهذا ما تؤكده قيمة الدلالة (Sig.) البالغة صفراً حيث إنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن معامل التحديد ($R^2$) في تأثير الأدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مدققو الديوان يفسر ما نسبته (417. ) من التباين في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت.

**المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الرابعة:**

ونصها كما يلي: (لا يوجد أثر للكفاءات الإدارية والفنية القادرة على إنجاز الرقابة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت).

**الجدول (4- 11)**

**المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الرابعة (الكفاءات الإدارية والفنية)**

| رقم العبارة | العبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الترتيب | مستوى الموافقة |
|---|---|---|---|---|---|
| 25 | يتوفر لدى المدققين مفهوم واضح ومحدد حول الرقابة | 3.865 | 0.9240 | 4 | عالية |
| 26 | يوجد كوادر بشرية مؤهلة ومدربة للقيام بالرقابة | 3.91 | 0.9162 | 4 | عالية |
| 27 | أعداد مدققي الديوان كافية للقيام بمهمة التدقيق على أعمال المؤسسات العامة | 3.77 | 0.9078 | 4 | عالية |
| 28 | يقوم الديوان بتطوير إجراءات الرقابة بصفة مستمرة | 3.727 | 0.9275 | 3 | متوسطة |
| 29 | يقوم الديوان بتدريب وتنمية مهارات المدققين | 3.875 | 0.8781 | 4 | عالية |
| 30 | يتوفر لدى مدققي الديوان قناعة وحماس تجاه الرقابة | 3.837 | 0.9326 | 4 | عالية |
| 31 | يقوم الديوان بتوجيه وتحفيز المدققين للقيام بالرقابة | 3.765 | 0.9021 | 4 | عالية |
| | **المجموع** | **3.821** | **0.9269** | **4** | **عالية** |

تراوحت المتوسطات الحسابية لمتغير الكفاءات الإدارية والفنية ما بين (3.91 – 3.727 ) وأن العبارة رقم ( 26 ) والتي تنص على أن " يوجد بالديوان كوادر بشرية مؤهلة ومدربة للقيام بعملية الرقابة " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم ( 28 ) والتي تنص على أن " الديوان يقوم بتطوير إجراءات الرقابة على الأداء بصفة مستمرة " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط أداة القياس المستخدم وهو ( 3 ) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات، ومن خلال معرفة المتوسط الحسابي لجميع العبارات التي خصصت لاختبار الفرضية الثانية والتي بلغت (3.821).

**اختبار الفرضية الرابعة**

HO4 لا يوجد أثر للكفاءات الإدارية والفنية القادرة على إنجاز الرقابة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت

**الجدول (4– 12 )**

**نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير الكفاءات الإدارية والفنية القادرة على إنجاز الرقابة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت**

| المتغير المستقل | Sig. | $R^2$ | قيمة T المحسوبة | قيمة T الجدولية | القرار الإحصائي |
|---|---|---|---|---|---|
| **الكفاءات الإدارية والفنية** | .000 | .428 | 17.27 | 1.667 | رفض الفرضية العدمية |

($\alpha \leq 0.05$ )

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4- 12 ) أن قيمة T المحسوبة هي (17.27) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.667 )، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه " يوجد أثر للكفاءات الإدارية والفنية القادرة على إنجاز الرقابة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت "، وهذا ما تؤكده قيمة الدلالة (Sig.) البالغة صفراً حيث إنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن معامل التحديد ($R^2$) في تأثير الكفاءات الإدارية والفنية القادرة على إنجاز الرقابة يفسر ما نسبته ( 428. ) من التباين في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت.

**المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الخامسة:**

ونصها كما يلي: (لا يوجد أثر للدورات التدريبية للمدققين في مجال الرقابة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت).

**الجدول (4- 13 )**

**المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الخامسة (الدورات التدريبية)**

| رقم العبارة | العبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الترتيب | مستوى الموافقة |
|---|---|---|---|---|---|
| 32 | يربط الديوان البرامج التدريبية حول الرقابة بالحوافز | 3.452 | 0.9875 | 3 | متوسطة |
| 33 | يقوم الديوان بمتابعة مدى تحقيق الدورات التدريبية المتعلقة برقابة الأداء لأهدافها | 3.447 | 0.9457 | 3 | متوسطة |
| 34 | ينظم الديوان للمدققين دورات تدريبية كفوءة وبأساليب حديثة حول رقابة الأداء وبطريقة يتم الاستفادة منها | 3.415 | 0.9199 | 3 | متوسطة |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 35 | يقوم الديوان بإرسال المدققين في بعثات خارجية تتعلق بالرقابة المالية على الأداء | 3.445 | 0.8414 | 3 | متوسطة |
| 36 | ينظم الديوان دورات تدريبية للمدققين الذين يتولون مهمة التدقيق على أعمال المؤسسات العامة | 3.752 | 0.8875 | 4 | عالية |
| | **المجموع** | **3.502** | **0.9126** | **3** | **متوسطة** |

تراوحت المتوسطات الحسابية للدورات التدريبية ما بين ( 3.752 – 3.415 ) وأن العبارة رقم ( 36 ) والتي تنص على أن " الديوان ينظم دورات تدريبية للمدققين الذين يتولون مهمة التدقيق على أعمال المؤسسات العامة " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم ( 34 ) والتي تنص على أن " الديوان ينظم للمدققين دورات تدريبية كفوءة وبأساليب حديثة حول رقابة الأداء وبطريقة يتم الاستفادة من هذه الدورات " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط أداة القياس المستخدم وهو ( 3 ) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات، ومن خلال معرفة المتوسط الحسابي لجميع العبارات التي خصصت لاختبار الفرضية الثانية والتي بلغت (3.502).

**اختبار الفرضية الخامسة**

HO5 لا يوجد أثر للدورات التدريبية للمدققين في مجال الرقابة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت.

**الجدول (4- 14 )**

**نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير الدورات التدريبية للمدققين في مجال الرقابة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت**

| المتغير المستقل | Sig. | $R^2$ | قيمة T المحسوبة | قيمة T الجدولية | القرار الإحصائي |
|---|---|---|---|---|---|
| **الدورات التدريبية** | .000 | .334 | 14.11 | 1.667 | رفض العدمية |

( $\alpha \le 0.05$ )

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4– 14 ) أن قيمة T المحسوبة هي (14.11 ) فيما بلغت قيمتها الجدولية ( 1.667 )، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه " يوجد أثر للدورات التدريبية للمدققين في مجال الرقابة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت "، وهذا ما تؤكده قيمة الدلالة (.Sig) البالغة صفراً حيث إنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن معامل التحديد ($R^2$) في تأثير الدورات التدريبية للمدققين في مجال الرقابة يفسر ما نسبته ( 334. ) من التباين في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت.

**4–4 نتائج تحليل التباين الأحادي (One way Anova) للفروق في إجابات عينة الدراسة من المدققين في ديوان المحاسبة تعزى إلى الخبرة في التدقيق، المسمى الوظيفي، التخصص، الشهادات المهنية في التدقيق.**

**اختبار الفرضية السادسة:**

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One way Anova) لاختبار هذه الفرضية وذلك لمعرفة مدى وجود فروق في تأثير المتغيرات الوسيطة على المتغير التابع، باختلاف العوامل الديموغرافية للمستجيبين.

تنص هذه الفرضية على أنه:

HO6 لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة حول أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت تعزى للعوامل الديموغرافية (الشهادات المهنية في التدقيق، المسمى الوظيفي، خبرة العمل في مجال التدقيق).

وتنص قاعدة القرار على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة F المحسوبة اكبر من قيمة F الجدولية.

**الجدول (4– 15 )**

**نتائج تحليل التباين (One way Anova) للفروق في إجابات المدققين الرئيسين في ديوان المحاسبة حسب الشهادات المهنية في التدقيق**

| المتغير | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجات الحرية df | قيمة F المحسوبة | قيمةF الجدولية | مستوى المعنوية Sig | النتيجة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **الشهادات المهنية** | بين المجموعات | 6.135 | 3 | 5.678 | 2.76 | .000 | رفض العدمية |
| | داخل المجموعات | 142.636 | 69 | | | | |
| | التباين الكلي | 148.771 | 72 | | | | |

يتبين من البيانات الواردة بالجدول (4- 15 ) أن قيمة F المحسوبة هي (5.678 ) وقيمتها الجدولية (2.76 ) وبالمقارنة بينهما يتضح أن قيمة F المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية ووفقا لقاعدة القرار التي تنص على أنه إذا كانت قيمة F المحسوبة أكبر من قيمة F الجدولية فإن هذا يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على أنه " يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة حول أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت تعزى للشهادات المهنية في التدقيق "، وهذا ما تؤكده مستوى المعنوية (000. ) وهي أقل من 5%.

**الجدول (4- 16 )**

**نتائج تحليل التباين (One way Anova) للفروق في إجابات المدققين الرئيسين في ديوان المحاسبة حسب المسمى الوظيفي**

| المتغير | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجات الحرية df | قيمة F المحسوبة | قيمةF الجدولية | مستوى المعنوية Sig | النتيجة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **المسمى الوظيفي** | بين المجموعات | .251 | 1 | .829 | 4.00 | .363 | قبول العدمية |
| | داخل المجموعات | 127.585 | 71 | | | | |
| | التباين الكلي | 127.836 | 72 | | | | |

يتبين من البيانات الواردة بالجدول (4- 16 ) أن قيمة F المحسوبة هي (829. ) وقيمتها الجدولية (4.00 ) وبالمقارنة بينهما يتضح أن قيمة F المحسوبة أقل من القيمة الجدولية ووفقا لقاعدة القرار التي تنص على أنه إذا كانت قيمة F المحسوبة أقل من قيمة F الجدولية فإن هذا يعني قبول الفرضية العدمية والتي تنص على أنه " لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة حول أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت تعزى للمسمى الوظيفي "، وهذا ما تؤكده مستوى المعنوية ( 363. ) وهي أكبر من 5%.

**الجدول (4- 17 )**

**نتائج تحليل التباين (One way Anova) للفروق في إجابات المدققين الرئيسين في ديوان المحاسبة حسب خبرة العمل في مجال التدقيق**

| المتغير | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجات الحرية df | قيمة F المحسوبة | قيمةF الجدولية | مستوى المعنوية Sig | النتيجة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **خبرة التدقيق** | بين المجموعات | 1.464 | 4 | 1.213 | 2.53 | .305 | قبول العدمية |
| | داخل المجموعات | 126.373 | 68 | | | | |
| | التباين الكلي | 127.836 | 72 | | | | |

يتبين من البيانات الواردة بالجدول (4- 17 ) أن قيمة F المحسوبة هي (1.213 ) وقيمتها الجدولية (2.53 ) وبالمقارنة بينهما يتضح أن قيمة F المحسوبة أقل من القيمة الجدولية ووفقا لقاعدة القرار التي تنص على أنه إذا كانت قيمة F المحسوبة أقل من قيمة F الجدولية فإن هذا يعني قبول الفرضية العدمية والتي تنص على أنه " لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة حول أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت تعزى لخبرة العمل في مجال التدقيق "، وهذا ما تؤكده مستوى المعنوية ( 305. ) وهي أكبر من 5%.

## الفصل الخامس

## النتائج والتوصيات

### 5-1 تحليل ومناقشة النتائج

### 5-2 التوصيات

## الفصل الخامس

## النتائـج والتوصيات

في ضوء التحليل الذي تم في الفصل الرابع لإجابات عينة الدراسة من المدققين الرئيسين في ديوان المحاسبة، فإن هذه الفصل يتناول عرضاً لمجمل النتائج التي توصل إليها الباحث, كإجابة عن الأسئلة التي تم طرحها في الفصل الأول من هذه الدراسة والتي مثلت مشكلتها والفرضيات التي بنيت عليها، وعلى ضوء هذه النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة الحالية قدم الباحث عددا من التوصيات، ويمكن تلخيص أهم نتائج الدراسة وفق ما تم التوصل إليه من خلال إجابات عينة الدراسة بما يلي:

### 5-1 تحليل ومناقشة النتائج

في ضوء تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات الذي تم في الفصل الرابع، فانه يمكن تلخيص هذه النتائج على النحو التالي:

### 5-1-1 تأثير دعم الإدارة العليا في أداء الرقابة المالية لديوان المحاسبة

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي للدعم الذي تقدمه الإدارة العليا بديوان المحاسبة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، حيث فسرت ما نسبته ( 297. ) من التباين في أداء الرقابة المالية لديوان المحاسبة، وقد تبين أن الإدارة العليا في ديوان المحاسبة قد قامت بتبني أسلوب الرقابة على الأداء كإحدى الاستراتيجيات الرقابية التي يمارسها ديوان المحاسبة في دولة الكويت، كما أنها توفر الدعم الكافي للمدققين على أداء المؤسسات العامة من خلال منحهم الاستقلال الكافي لممارسة مهمة الرقابة، إضافة إلى أنها تقوم بتوفير الخطط المستقبلية بغرض تطوير إجراءات الرقابة على أداء المؤسسات العامة, وتقوم بمناقشة نتائج تقييم أداء المؤسسات العامة مع مدققي الديوان. وتتعارض هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (عبدالله,2003) والتي بينت أن مدققي ديوان المحاسبة في الأردن يعانون من مشاكل تحول دون تأديتهم لأعمالهم على أكمل وجه منها ضعف أجهزة الرقابة الداخلية في الوزارات والدوائر الحكومية وقلة عدد موظفي الديوان مقارنة مع حجم العمل الملقى على عاتقهم.

### 5-1-2 تأثير التشريعات النافذة في أداء الرقابة المالية لديوان المحاسبة

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي للتشريعات النافذة والمطبقة بديوان المحاسبة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة

الكويت، حيث فسرت ما نسبته ( 526.) من التباين في أداء الرقابة المالية لديوان المحاسبة, حيث تبين التشريعات النافذة توفر البيئة الملائمة لقيام ديوان المحاسبة بممارسة الرقابة على أداء المؤسسات العامة, كما تبين أن لدى ديوان المحاسبة أنظمة وتعليمات لتنظيم الرقابة على أداء المؤسسات العامة, فيقوم الديوان برقابة الأداء على نشاطات هذه المؤسسات وفق قوانين وتشريعات نافذة وكافية ومناسبة ومتطورة, وان عمل الديوان يرتكز على قوانين ولوائح وتعليمات واضحة ومكتوبة وتتماشى مع التشريعات الدولية. وتتعارض هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (عبدالله,2003) والتي بينت وجود حاجة إلى إجراء تعديلات جوهرية في قانون ديوان المحاسبة في الأردن من حيث الاستقلالية المالية والإدارية وشمول رئيس وكبار موظفي الديوان بالحصانة.

### 5-1-3 تأثير أدوات وأساليب الرقابة في أداء الرقابة المالية لديوان المحاسبة

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي للأدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مدققو الديوان في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، حيث فسرت ما نسبته ( 417. ) من التباين في أداء الرقابة المالية لديوان المحاسبة، حيث تبين أن الديوان يقوم باستخدام الأساليب الرقابية الحديثة ضمن رقابته على أداء المؤسسات العامة، ومن ذلك استخدام الأساليب الإحصائية والدراسات الميدانية وكذلك استخدام أسلوب الرقابة الشاملة كمنهج للرقابة, كما يقوم بتجميع وتبويب وتخزين البيانات المتعلقة بالرقابة على أداء المؤسسات العامة بهدف الاستفادة منها مستقبلا, كما يستخدم الديوان الأساليب الإحصائية لاستخلاص المعلومات الرقابية التي تساعد في تصحيح الانحرافات في مسار أنشطة المؤسسات العامة, فضلا عن أن الديوان يستخدم نظم المعلومات في ممارسة الرقابة على أداء

المؤسسات العامة, ويتبادل الخبرات والأساليب الحديثة مع المنظمات الدولية في مجال الرقابة على الأداء, وتتشابه هذه النتيجة مع النتيجة التي توصلت إليها دراسة (جبر, 2000) " والتي بينت أن ديوان المحاسبة الأردني يواكب التطورات الحديثة في مجال الرقابة الشاملة، من حيث تطبيقه لرقابة الأداء على المستشفيات الحكومية. ولكن هذه النتيجة تتعارض مع النتيجة التي توصلت إليه دراسة (حمادة, 2002)، والتي بينت أن تطبيق نظام الحاسوب في القطاع العام في سورية, يشكل عبئاً إضافياً على الموظف, إلا في حالة الاستغناء عن السجلات والدفاتر والاعتراف بما يسمى بالوثائق الإلكترونية والتوقيع الإلكتروني.

### 5-1-4 تأثير الكفاءات الإدارية والفنية في أداء الرقابة المالية لديوان المحاسبة

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي للكفاءات الإدارية والفنية القادرة على إنجاز الرقابة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، حيث فسرت ما نسبته ( 428. ) من التباين في أداء الرقابة المالية لديوان المحاسبة، حيث تبين انه يوجد بالديوان كوادر بشرية مؤهلة ومدربة للقيام بعملية الرقابة, وأن أعداد مدققي الديوان كافية للقيام بمهمة التدقيق على أعمال المؤسسات العامة, ويتوفر لديهم مفهوم واضح ومحدد وقناعة وحماس تجاه تطبيق الرقابة على أداء هذه المؤسسات. وتتشابه هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة ( النعيم، 2005)، والتي بينت أن تصميم وتطبيق نظام للرقابة الداخلية بصورة جيدة يضفي مصداقية على مخرجات النظام المحاسبي خصوصا في وجود كادر مؤهل علميا.

**5-1-5 تأثير الدورات التدريبية في أداء الرقابة المالية لديوان المحاسبة**

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي للدورات التدريبية للمدققين في مجال الرقابة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، حيث فسرت ما نسبته ( 334. ) من التباين في أداء الرقابة المالية لديوان المحاسبة، حيث تبين أن الديوان ينظم دورات تدريبية كفوءة وبأساليب حديثة للمدققين الذين يتولون مهمة التدقيق على أعمال المؤسسات العامة ويربطها بالحوافز, كما أن الديوان يقوم بمتابعة مدى تحقيق هذه الدورات المتعلقة برقابة الأداء لأهدافها. وتتعارض هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (الفرجات، 2003) والتي توصلت إلى أن الاهتمام بالتدريب والتأهيل للإفراد العاملين في الجامعات الأردنية الرسمية والذين يقومون بعمل الرقابة الداخلية متدني.

**6-1-5 أداء الرقابة المالية لديوان المحاسبة**

أشارت نتائج الدراسة إلى أن الرقابة المالية التي يمارسها الديوان تساهم في تحسين فاعلية العملية الإدارية (تخطيط، تنظيم، قيادة، رقابة) والتي تتم في المؤسسات العامة, كما أنها تساهم في تسهيل عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتنفيذية والتشغيلية للمؤسسات العامة, والتي تنعكس على تطوير مستوى الأداء الإداري في المؤسسات العامة ورفع كفاءة أداءها, وتعتبر معايير الأداء عاملا مهما في عملية الرقابة على الأداء، حيث يقوم الديوان بتوفير معايير للأداء, والتي يقوم على أساسها بالمقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المستهدف، كذلك يعتمد ديوان المحاسبة معايير الكفاءة والفاعلية والإنتاجية كمعايير للأداء.

**2-5 التوصيات**

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يقدم الباحث مجموعة من التوصيات:

1- استمرار الإدارة العليا بديوان المحاسبة بتقديم الدعم لمدققي الديوان وان تستمر بطلب التقارير الرقابية مدعمة بآراء ومقترحات لتحسين وتصويب الأوضاع، وتقوم أيضا بمناقشة نتائج تقييم أداء المؤسسات العامة مع هؤلاء المدققين، وان تقوم بمتابعة إجراءات الرقابة على أداء هذه المؤسسات.

2- توفير الأنظمة واللوائح والتعليمات اللازمة لتنظيم عملية الرقابة على أداء المؤسسات العامة، وان تستمر أيضا بتطويرها وفق القوانين والتشريعات التشريعات الدولية.

3- ضرورة اهتمام الإدارة العليا بديوان المحاسبة بتقصي احدث أساليب الرقابة على الأداء، وان يستمر باستخدام أسلوب الرقابة الشاملة في رقابته على أداء المؤسسات العامة.

4- اهتمام الإدارة العليا بديوان المحاسبة بتنظيم دورات تدريبية وبأساليب حديثة للمدققين الذين يتولون مهمة التدقيق على أعمال المؤسسات العامة، مع الاستمرار بمتابعة مدى تحقيق هذه الدورات لأهدافها. إضافة إلى الاهتمام بتبادل الخبرات والأساليب الحديثة مع المنظمات الدولية في مجال الرقابة المالية.

5- زيادة وتوسيع الصلاحيات الممنوحة لديوان المحاسبة للاستمرار بأداء دوره الرقابي على كافة المؤسسات والهيئات العامة، مع توفير الأعداد الكافية من المدققين الذين يتولون مهمة الرقابة على أعمال المؤسسات العامة، بهدف تخفيف ضغوط وأعباء العمل على المدققين للقيام بعملية رقابة الأداء بأفضل صورة ممكنة.

6- ضرورة إيجاد برامج توعيه للمدققين العاملين بالديوان حول طبيعة عملهم الذي يتطلب فهم التعامل بطريقة مناسبة مع الجهات الخاضعة للرقابة، والوعي بأهمية دوره الرقابي بحيث لا يتم إساءة استخدام السلطة الممنوحة إليه بموجب القانون، وان يكون جهة داعمة للمؤسسات العامة لا أن يكون جهة تسلطية.

7- ضرورة التزام الإدارة العليا بديوان المحاسبة بالمعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، فيما يخص إجراءات الرقابة المالية، حيث أن هذه المعايير تمثل حصيلة خبرات وتجارب متقدمة في هذا المجال.

8- استمرار الإدارة العليا بديوان المحاسبة بممارسة دوره الرقابي المالي على أداء المؤسسات العامة, كونها تسهم في تحسين فاعلية العمليات الإدارية من تخطيط وتنظيم ورقابة في هذه المؤسسات، وتسهم أيضا في تسهيل عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتنفيذية والتشغيلية لهذه المؤسسات، وتنعكس على تطوير مستوى الأداء الإداري ورفع كفاءته.

9- قيام الإدارة العليا بديوان المحاسبة بتقييم دوري لمخرجات العملية الرقابية في المؤسسات العامة والجهات الخاضعة لرقابتها، وذلك لإدامة التواصل وكشف الأخطاء والانحرافات وتصويبها في الوقت المناسب قبل أن يستفحل خطرها.

10- ضرورة قيام ديوان المحاسبة بأرشفة جميع المعلومات والبيانات ذات العلاقة بالرقابة على أداء المؤسسات العامة، وذلك بغرض الاستفادة من هذه المعلومات في المستقبل.

11- إنشاء وحدة خاصة تتركز مهمتها في الرقابة على أداء المؤسسات العامة بشكل خاص، وإدراجها كوحدة متميزة ضمن الهيكل التنظيمي لديوان المحاسبة.

12- زيادة الصلاحيات الممنوحة للمؤسسات العامة الخاضعة لرقابه الديوان, حتى تستطيع ممارسة دورها الرقابي في تصحيح الانحرافات السلبية، كونها تضع المدراء أمام مسؤولياتهم التي هي في النهاية تصب في مصلحة مؤسساتهم وتنعكس على نفس المؤسسة.

# قائمة المراجع

**المراجع باللغة العربية**

**الكتب**

- جريسات، جميل، (2005)، **موازنة الأداء بين النظرية والتطبيق**، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة: مصر.

- جواد، شوقي ناجي، (2000). **إدارة الستراتيج**، عمان: دار الحامد.

- حامد، منصور، (2004)، **المراجعة الإدارية وتقييم الأداء**، منشورات جامعة القاهرة: القاهرة.

- الحميميدي, نادية (2004)، **أساليب وطرق خصخصة الشركات وتقييم أسهمها والرقابة عليها**, الكويت: ديوان المحاسبة, إدارة التدريب والبحوث, مسابقة البحوث الخامسة.

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل، (2001)، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين، المجمع العربي للمحاسبين، عمان: الأردن.

- حماد، أكرم إبراهيم، (2004)، **الرقابة المالية في القطاع الحكومي**، عمان: دار جهينة للنشر والتوزيع.

- ديوان المحاسبة الكويتي، ( 2008)، دليل التدقيق العام.

- ديوان المحاسبة الكويتي، (2009)، مفكرة المصطلحات الرقابية والمالية، إدارة التدريب والمنظمات الدولية.

- شحاته، حسين، (2000)، **أصول المراجعة والرقابة في ظل الكمبيوتر والانترنت**، كلية التجارة: جامعة الأزهر.

- الشيخ سالم، فؤاد، ومخامرة, محسن، والدهان، اميمة، ورمضان، زياد، (2009)، **المفاهيم الإدارية الحديثة**، مركز الكتب الأردني.

- الصايغ، ناصر محمد، (2001)، **الإدارة العامة والإصلاح الإداري في الوطن العربي**، المنظمة العربية للعلوم الإدارية.

- الصبان, محمد سمير، وعلي, عبدالوهاب نصر، (2002), **المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**, الإسكندرية: الدار الجامعية.

- الأصم، مختار، وآخرون، (2001)، **إدارة الموازنة العامة**، منشورات جامعة الإمارات، الإمارات العربية المتحدة.

- عباس, علي (2009)، **أساسيات علم الإدارة**، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

- عبدالله، خالد، (2004)، **علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعلمية**، عمان: دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع.

- عبد الرزاق محمد عثمان، (2002)، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، الطبعة الثانية، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق.

-عبدالمحسن، توفيق محمد (2002)، **تقييم الأداء: مداخل جديدة لعالم جديد**، الإسكندرية: دار النهضة العربية.

- العارف، نادية، (2005)، **التخطيط الاستراتيجي والعولمة**، الإسكندرية: الدار الجامعية.

- العواملة، نائل، (2003)، إدارة المؤسسات العامة: الأسس النظرية وتطبيقاتها في الأردن، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.

- الكفراوي, عوف، (2000), **الرقابة المالية: بين النظرية والتطبيق**, الإسكندرية: مطبعة الانتصار.

- قاسم، قاسم جميل، (2005)، **المؤسسة العامة كإستراتيجية إدارية للتنمية**، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان.

- كركور، عدنان، والفارس، سليمان (2000)، **التقويم الإداري في المشروعات: تقويم المشاريع الجيدة والقائمة**، جامعة دمشق، دمشق، سوريا.

- ليلة، محمد، ( 2000)، **نظرية المؤسسات العامة**، منشورات جامعة بيروت العربية، بيروت: لبنان.

- مطر، محمد ( 2006)، **الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

- ناجي، السيد عبده، (2003)، **الرقابة على الأداء من الناحية العلمية والعملية**، دار النهضة العربية، القاهرة: مصر.

– النجار، فريد، (2000)، **إدارة الجامعات بالجودة الشاملة**، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة: مصر.

**الرسائل الجامعية**

– الباشا، عوني راغب، (2005)، **سبل تفعيل دور الرقابة لضبط الأداء المالي الخاص بالمدفوعات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية**، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية: غزة.

– جبر, سعد، (2000)، **دور ديوان المحاسبة في تقييم أداء المستشفيات الأردنية**, رسالة ماجستير غير منشورة, جامعة أل البيت: المفرق, الأردن.

– الرك, حامد، (2002)، **تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في شركات إنتاج النفط والغاز العاملة في ليبيا**, رسالة ماجستير غير منشورة, جامعة آل البيت: المفرق, الأردن.

– زيدان, زياد أمين عبد الغني، (2001)، **تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الجامعات الخاصة الأردنية**, رسالة ماجستير غير منشورة, جامعة أل البيت: المفرق, الأردن.

– السهيل، طلال عبدالوهاب، (2007)، **قياس فاعلية الرقابة الداخلية من وجهة نظر أجهزة الرقابة المالية الحكومية في الكويت (ديوان المحاسبة ووزارة المالية)**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان للدراسات العليا، عمان: الأردن.

– عبدالله, نضال، (2003), **رقابة ديوان المحاسبة في ضوء مبادئ المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي)**, رسالة ماجستير غير منشورة, جامعة أل البيت: المفرق, الأردن.

– عثمان, بهاء سميح حسين، (2002)، بعنوان: **تقييم دور ديوان المحاسبة في الرقابة على أداء المؤسسات العامة في الأردن**، رسالة ماجستير غير منشورة, جامعة أل البيت: المفرق, الأردن.

– الفرجات، أحمد (2003)، **تقييم وظيفة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية**, جامعة عمان العربية للدراسات العليا: عمان, الأردن.

– الوقفي، علي، (2000)، **تقييم الأداء الاستراتيجي في شركات الملاحة الأردنية**، رسالة ماجستير غير منشورة, جامعة أل البيت: المفرق, الأردن.

**المجلات المحكمة**

– أبوشيخة، نادر، (2002)، **مفهوم المؤسسة العامة**، المجلة العربية للإدارة، المجلد السادس والعشرون، العدد الثالث والعشرون.

– حسن، نبيل توفيق، (2003)، **الجوانب النظرية لتقييم الأداء**، مجلة الإدارة، العدد الثامن والثمانون، الرياض، السعودية، ص274.

– دهمش، نعيم. (2000)، **تدقيق وتقييم كفاءة الأداء وفعالية المشاريع الإنمائية في الدول النامية**، مجلة دراسات، المجلد الثاني عشر، العدد الخامس، ص ص 203–268.

– الرباعي، يوسف، سلوم، حسن، (2002)، **مخاطر التدقيق وانعكاساتها في مصداقية نتائجه**، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد41، ص1–26.

– الراشد, مهدي، (2002) مدى صلاحية البيانات المحاسبية لأغراض الرقابة وتقييم الأداء في مشاريع صناعية مختارة، **مجلة أبحاث اليرموك**، المجلد 18، العددB3، جامعة اليرموك، اربد: الأردن، ص ص 51-67.

– عثمان، أسامة، (2001)، المملكة العربية السعودية والكويت بين نموذجي المؤسسات العامة والشركات العامة، **مجلة الإدارة العامة**، العدد 61، الرياض، السعودية، ص55.

– الهلولي، سعود، (2000)، **التدقيق في القطاع الحكومي**، مجلة الإدارة العامة، العدد التاسع والخمسون، الرياض، السعودية، ص203).

**المراجع باللغة الأجنبية**

- **American Instate of Certified Public Accountants(1988),** Statement on Auditing Standards No.55: Consideration of The Internal Control Structure In A financial Statement Audit. New York AICPA**.**

- Baccasam, V.P.(2003. may 15) ,"**Continuous Monitoring of Application Risk** ",IIA, Vol 6 .www.Theiia.org.

- Beasnt, A. Raj, C. (2005), **Corporate Financial Management**, Tata Mc Graw-Hill, New Delhi.

- Burton, Gene, Thakur, Manab, (2006), **Management Today: Principles and Practice**, Tata Mc Graw-Hill Publishing.

- Dan Guy, M. (2003), **Auditing Harcourt Brace & Company**, New York.

- Druker, Peter. F, (2005), **Management: Tasks Responsibilities, Practice,** Harper Colophon Books New York.

- Frazier, (2001), The New SAS No.78, **The CPA Journal**, New York, Vol.66, Issue 6, p:43.

- Lindow, Baul, (2000)" Beyond Audit Techniques Internal Auditing", **Journal of Accountancy**, (Vol. 9, No. 2, Spring), PP 43-59 www.findarticles.com.

- Malhotra N., (2003), **Marketing Research**, 4th ed., Prentice Hall

- Parker, X.L,(2001),., An e-Risk Primer (Altamonte Springs, FL: **The Institute of Internal Auditors Research Foundation**, vol. 67, 2001, pp 783-801, www.ifac.com.

- Ramammorti, Sridhar,(2004), **The Pervasive Impact of Information Technology on Internal Auditing**, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, , (Vol. 79, No. 2), PP 473-495. www.ifac.com.

- Ricchiute, D.N, (2002), **Auditing**, Cincinnati Ohio; South Western Publishing Co.

- Robertson, J.C (2000), **Auditing** , Irwin ,Homewood , Boston.

- Sekaran, U. (2000), **Research Methods For Business**, A Skill-Building Approach, John Wiley and Sons Inc, New York.

- Simon A (2002), **Auditing**, Prentice Hall, New Jersey.

- Taylor, D.H, (2004), **Auditing Integrated Concepts and Procedures**, John. Wiley.

- Wheelen, Thomas, and Hunger, David (2004), **Strategic Management and Business Policy**: Prentice Hall, Upper Saddle River NJ.

- Willimson, A.Louise,(1997, Feb),"Guiding Auditors Along the Information Superhighway: The Implication of Electronic Evidence **"Journal of Accountancy**, (Vol. 19, No. 1, Spring), PP 1-25.

- Whittington O.R (2005), **Principles of Auditing**, Irwin.

-Whittington, Ray, (2002), New Audit Documentation Requirement; SAS 96 Raise the Bar for Audit Documentation, Adding Specific Requirement in Several Areas, **Journal of Accountancy** . Vol .65, 1990, pp. 72- 92. www.findarticles.com.

-Tucker, D. (2001). Effectiveness IT Audit Proficiency, **Journal of International Accounting Auditing & Taxation,** Vol.12, 2001, PP.1-22.

**الملحق رقم (1)**

**استبانة الدراسة**

**جامعة الشرق الأوسط**

**كلية الأعمال / قسم المحاسبة**

---

**بسم الله الرحمن الرحيم**

أختي المستجيبة:

أخي المستجيب:

تحية احترام وتقدير,,,

**استبانة حول موضوع: تحليل وتقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت**

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل وتقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة, يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة علما بأنه سيتم التعامل مع هذه البيانات بسرية تامة ولإغراض البحث العلمي فقط، وذلك استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة الشرق الأوسط ،عمان: الأردن.

وشكرا لتعاونكم

**القسم الأول: المعلومات العامة**

| **الخاصية** | **توزيع الخاصية** | | |
|---|---|---|---|
| **1- خبرة العمل في مجال التدقيق** | 5 سنوات فاقل ☐ | 6-10 سنوات ☐ | 11-15 سنة ☐ |
| | 16-20 سنة ☐ | 21 سنة فأكثر ☐ | |
| **2- المسمى الوظيفي** | مدقق مساعد ☐ | مدقق مشارك ☐ | مدقق ☐ |
| | مدقق أول ☐ | مدقق رئيسي ☐ | كبير المدققين ☐ |
| **3- التخصص** | محاسبة ☐ | إدارة أعمال ☐ | اقتصاد ☐ |
| | مالية ومصرفية ☐ | نظم معلومات ☐ | أخرى اذكرها ☐ |

| | |
|---|---|
| **4- الشهادات المهنية في التدقيق** | CFA ☐ CISA ☐ CMA ☐<br>CPA ☐ CIA ☐ أخرى اذكرها ☐ |

**القسم الثاني: معلومات حول متغيرات الدراسة.**

العبارات الواردة في هذه القائمة تمثل المتغيرات التي بنيت عليها هذه الدراسة, يرجى قراءتها وبيان مدى موافقتكم عن كل منها على المقياس المحاذي، وذلك بوضع إشارة (√ ) إزاء الجواب المناسب.

**المتغيرات المستقلة**

| التسلسل | العبارة | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غيرموافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | **دعم الإدارة العليا** | | | | | |
| 1 | تحرص الإدارة العليا في الديوان على أن توفر الإدارة في المؤسسات العامة لمدققي الديوان عن متطلبات ومستلزمات الرقابة على الأداء | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 2 | تقوم الإدارة العليا بالديوان بمتابعة إجراءات الرقابة على أداء المؤسسات العامة | | | | | |
| 3 | تمنح الإدارة العليا بديوان المحاسبة مدققي الديوان الاستقلالية الكافية لممارسة الرقابة على أداء المؤسسات العامة | | | | | |
| 4 | يوجد ضمن موازنة الديوان بنود لمخصصات الرقابة المالية على الأداء | | | | | |
| 5 | توجد وحدة خاصة في الديوان للرقابة على أداء المؤسسات العامة | | | | | |
| 6 | توفر الإدارة العليا في الديوان خطط مستقبلية لتطوير إجراءات الرقابة على المؤسسات العامة | | | | | |
| 7 | تحرص الإدارة العليا في الديوان على قيام الإدارة في المؤسسات العامة مناقشة نتائج تقييم أداء مع مدققي الديوان | | | | | |
| | **التشريعات النافذة** | | | | | |
| 8 | يقوم الديوان برقابة الأداء على نشاطات المؤسسات العامة وفق قوانين وتشريعات نافذة وكافية | | | | | |
| 9 | تتوافر أنظمة وتعليمات لدى ديوان المحاسبة لتنظيم الرقابة على أداء المؤسسات العامة | | | | | |
| 10 | توجد سجلات مالية تسجل فيها كافة أعمال الرقابة المالية الخاصة بالمؤسسات العامة | | | | | |
| 11 | يرتكز عمل الرقابة المالية في الديوان على قوانين ولوائح وتعليمات واضحة ومكتوبة | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 12 | توجد إجراءات عمل واضحة ومكتوبة لضبط العمل الرقابي في الديوان | | | | | |
| 13 | هناك صلاحيات كافية لمدققي الديوان للقيام برقابة الأداء على المؤسسات العامة | | | | | |
| 14 | يتبنى الديوان قوانين وتشريعات متطورة ومناسبة للرقابة على الأداء | | | | | |
| 15 | يقوم الديوان باستحداث قوانين تتماشى مع التشريعات الدولية | | | | | |
| **أدوات وأساليب الرقابة** | | | | | | |
| 16 | يتقصى الديوان احدث أساليب الرقابة على الأداء | | | | | |
| 17 | يحدد الديوان مدى أهمية الأنشطة التي ينوي تقييمها | | | | | |
| 18 | يجري الديوان دراسات ميدانية عن الخدمات التي تقدمها المؤسسات العامة | | | | | |
| 19 | يقوم الديوان بتجميع وتبويب وتخزين البيانات المتعلقة بالرقابة على أداء المؤسسات العامة بهدف الاستفادة منها مستقبلا | | | | | |
| 20 | يستخدم الديوان نظم المعلومات في ممارسة الرقابة على أداء المؤسسات العامة | | | | | |
| 21 | يستخدم الديوان أسلوب الرقابة الشاملة في رقابته على أداء المؤسسات | | | | | |
| 22 | يعمل الديوان على تطوير برامج الحاسب الآلي لدعم رقابته على الأداء | | | | | |
| 23 | يتبادل الديوان الخبرات والأساليب الحديثة مع المنظمات الدولية في مجال الرقابة على الأداء | | | | | |
| 24 | يستخدم الديوان الأساليب الإحصائية لاستخلاص المعلومات الرقابية التي | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | تساعد في تصحيح الانحرافات في مسار أنشطة المؤسسات العامة | | | | | |
| | **الكفاءات الإدارية والفنية** | | | | | |
| 25 | يتوفر لدى مدققي الديوان مفهوم واضح ومحدد حول الرقابة على الأداء | | | | | |
| 26 | يوجد بالديوان كوادر بشرية مؤهلة ومدربة للقيام بعملية الرقابة | | | | | |
| 27 | اعتقد أن أعداد مدققي الديوان كافية للقيام بمهمة التدقيق على أعمال المؤسسات العامة | | | | | |
| 28 | يقوم الديوان بتطوير إجراءات الرقابة على الأداء بصفة مستمرة | | | | | |
| 29 | يقوم الديوان بتدريب وتنمية مهارات المدققين للقيام بالرقابة على الأداء | | | | | |
| 30 | يتوفر لدى مدققو الديوان قناعة وحماس تجاه تطبيق الرقابة على الأداء | | | | | |
| 31 | يقوم الديوان بتوجيه وتحفيز المدققين للقيام بالرقابة على الأداء | | | | | |
| | **الدورات التدريبية** | | | | | |
| 32 | يربط الديوان البرامج التدريبية حول رقابة الأداء بالحوافز | | | | | |
| 33 | يقوم الديوان بمتابعة مدى تحقيق الدورات التدريبية المتعلقة برقابة الأداء لأهدافها | | | | | |
| 34 | ينظم الديوان للمدققين دورات تدريبية كفوءة وبأساليب حديثة حول رقابة الأداء وبطريقة يتم الاستفادة من هذه الدورات | | | | | |
| 35 | يقوم الديوان بإرسال المدققين في بعثات خارجية تتعلق بالرقابة المالية على الأداء | | | | | |
| 36 | ينظم الديوان دورات تدريبية للمدققين الذين يتولون مهمة التدقيق على | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | أعمال المؤسسات العامة | | | | | |

**المتغير التابع: أداء الرقابة المالية لديوان المحاسبة**

| التسلسل | العبارة | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غيرموافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 37 | تساهم الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تسهيل عملية اتخاذ القرارات التنفيذية والتشغيلية للمؤسسات العامة | | | | | |
| 38 | تساعد الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في عملية التطوير والتغيير في أعمال المؤسسات العامة | | | | | |
| 39 | تساهم الرقابة المالية التي يمارسها الديوان على رفع كفاءة أداء المؤسسات العامة | | | | | |
| 40 | تساعد الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في إكساب العاملين في المؤسسات العامة مهارات جديدة في العمل لتحسين الأداء | | | | | |
| 41 | تساعد الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تطوير قدرات المؤسسات العامة على التخطيط السليم لتحقيق الإنتاجية العالية | | | | | |
| 42 | تساعد الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تسهيل عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسات العامة | | | | | |
| 43 | تساهم الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تطوير مستوى الأداء الإداري في المؤسسات العامة | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 44 | تساعد الرقابة المالية المؤسسات العامة على وضع أهداف واضحة قابلة للتنفيذ ضمن الزمن المحدد لها | | | | | |
| 45 | تساهم الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تحسين فاعلية العملية الإدارية (تخطيط، تنظيم، قيادة، رقابة) والتي تتم في المؤسسات العامة | | | | | |
| 46 | تساعد الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تخفيض التكاليف في المؤسسات العامة | | | | | |
| 47 | تساهم الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تنمية وتطوير أفكار العاملين بالمؤسسات العامة | | | | | |

انتهت الاستبانة شاكرا لكم تعاونكم

# الملحق رقم (2)

## نتائج التحليل الإحصائي كما تم الحصول عليها من الحاسوب

**EXPERENC**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | 1.00 | 7 | 9.72 | 9.7 | 9.7 |
| | 2.00 | 12 | 16.6 | 16.6 | 26.3 |
| | 3.00 | 18 | 25 | 25 | 51.3 |
| | 4.00 | 16 | 22.2 | 22.2 | 73.5 |
| | 5.00 | 19 | 26.3 | 26.3 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**SPECIF**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | 1.00 | 60 | 83.3 | 83.3 | 83.3 |
| | 2.00 | 3 | 4.2 | 4.2 | 87.5 |
| | 3.00 | 2 | 2.8 | 2.8 | 89.3 |
| | 4.00 | 7 | 9.7 | 9.7 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**AUDTING**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | 1.00 | 18 | 25 | 25 | 25 |
| | 2.00 | 11 | 15.2 | 15.2 | 40.7 |
| | 3.00 | 16 | 22.2 | 22.2 | 62.9 |
| | 4.00 | 12 | 16.6 | 16.6 | 78.5 |
| | 5.00 | 15 | 20.8 | 20.8 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**Descriptive Statistics**

| | N | Minimum | Maximum | Mean | Std. Deviation |
|---|---|---|---|---|---|
| Q1 | 72 | 3.00 | 5.00 | 3.957 | 0.7261 |
| Q2 | 72 | 2.00 | 5.00 | 3.742 | 0.8131 |
| Q3 | 72 | 3.00 | 5.00 | 3.675 | 0.9908 |
| Q4 | 72 | 2.00 | 5.00 | 3.562 | 0.8067 |
| Q5 | 72 | 1.00 | 5.00 | 3.682 | 0.8844 |
| Q6 | 72 | 1.00 | 5.00 | 3.865 | 0.9508 |
| Q7 | 72 | 1.00 | 5.00 | 3.985 | 0.8576 |
| Valid N (listwise) | 72 | | | | |

**Descriptive Statistics**

| | N | Minimum | Maximum | Mean | Std. Deviation |
|---|---|---|---|---|---|
| Q8 | 72 | 3.00 | 5.00 | 3.692 | 0.9487 |
| Q9 | 72 | 2.00 | 5.00 | 3.490 | 0.8338 |
| Q10 | 72 | 3.00 | 5.00 | 3.515 | 0.9961 |
| Q11 | 72 | 2.00 | 5.00 | 3.462 | 0.8055 |
| Q12 | 72 | 1.00 | 5.00 | 3.382 | 0.7386 |
| Q13 | 72 | 1.00 | 5.00 | 3.355 | 0.7303 |
| Q14 | 72 | 1.00 | 5.00 | 3.772 | 0.9423 |
| Q15 | 72 | 1.00 | 5.00 | 3.597 | 0.9743 |
| Valid N (listwise) | 72 | | | | |

**Descriptive Statistics**

| | N | Minimum | Maximum | Mean | Std. Deviation |
|---|---|---|---|---|---|
| Q16 | 72 | 2.00 | 5.00 | 4.04 | 0.8397 |
| Q17 | 72 | 2.00 | 5.00 | 3.757 | 0.9596 |
| Q18 | 72 | 2.00 | 5.00 | 3.597 | 0.8188 |
| Q19 | 72 | 1.00 | 5.00 | 3.727 | 0.9801 |
| Q20 | 72 | 1.00 | 5.00 | 3.770 | 0.7342 |
| Q21 | 72 | 1.00 | 5.00 | 3.877 | 0.8969 |
| Q22 | 72 | 1.00 | 5.00 | 3.775 | 0.8521 |
| Q23 | 72 | 1.00 | 5.00 | 3.917 | 0.9633 |
| Q24 | 72 | 1.00 | 5.00 | 3.870 | 0.8624 |
| Valid N (listwise) | 72 | | | | |

**Descriptive Statistics**

| | N | Minimum | Maximum | Mean | Std. Deviation |
|---|---|---|---|---|---|
| Q25 | 72 | 2.00 | 5.00 | 3.865 | 0.9240 |
| Q26 | 72 | 2.00 | 5.00 | 3.91 | 0.9162 |
| Q27 | 72 | 1.00 | 5.00 | 3.77 | 0.9078 |
| Q28 | 72 | 1.00 | 5.00 | 3.727 | 0.9275 |
| Q29 | 72 | 2.00 | 5.00 | 3.875 | 0.8781 |
| Q30 | 72 | 1.00 | 5.00 | 3.837 | 0.9326 |
| Q31 | 72 | 1.00 | 5.00 | 3.765 | 0.9021 |
| Valid N (listwise) | 72 | | | | |

**Descriptive Statistics**

| | N | Minimum | Maximum | Mean | Std. Deviation |
|---|---|---|---|---|---|
| P32 | 72 | 2.00 | 5.00 | 3.452 | 0.9875 |
| P33 | 72 | 3.00 | 5.00 | 3.447 | 0.9457 |
| P34 | 72 | 1.00 | 5.00 | 3.415 | 0.9199 |
| P35 | 72 | 2.00 | 5.00 | 3.445 | 0.8414 |
| P36 | 72 | 2.00 | 5.00 | 3.752 | 0.8875 |
| Valid N (listwise) | 72 | | | | |

**Variables Entered/Removed(b)**

| Model | Variables Entered | Variables Removed | Method |
|---|---|---|---|
| 1 | TOTALQ(a) | . | Enter |

a All requested variables entered.
b Dependent Variable: TOTALP

**Model Summary**

| Model | R | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate |
|---|---|---|---|---|
| 1 | .457(a) | .297 | .202 | .47953 |

a Predictors: (Constant), TOTALQ

**ANOVA(b)**

| Model | | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Regression | 6.618 | 1 | 6.618 | 28.782 | .000(a) |
| | Residual | 25.064 | 109 | .230 | | |
| | Total | 31.683 | 110 | | | |

a Predictors: (Constant), TOTALQ
b Dependent Variable: TOTALP

**Coefficients(a)**

| Model | | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | t | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | B | Std. Error | Beta | | |
| 1 | (Constant) | 1.893 | .357 | | 12.97 | .000 |
| | TOTALQ | .481 | .090 | .457 | 12.97 | .000 |

a Dependent Variable: TOTALP

**Variables Entered/Removed(b)**

| Model | Variables Entered | Variables Removed | Method |
|---|---|---|---|
| 1 | TOTALG(a) | . | Enter |

a All requested variables entered.
b Dependent Variable: TOTALP

**Model Summary**

| Model | R | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate |
|---|---|---|---|---|
| 1 | .498(a) | .526 | .241 | .46758 |

a Predictors: (Constant), TOTALG

**ANOVA(b)**

| Model | | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Regression | 7.852 | 1 | 7.852 | 35.913 | .000(a) |
| | Residual | 23.831 | 109 | .219 | | |
| | Total | 31.683 | 110 | | | |

a Predictors: (Constant), TOTALG
b Dependent Variable: TOTALP

**Coefficients(a)**

| Model | | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | t | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | B | Std. Error | Beta | | |
| 1 | (Constant) | 1.951 | .310 | | 21.08 | .000 |
| | TOTALG | .462 | .077 | .498 | 21.08 | .000 |

a Dependent Variable: TOTALP

**Variables Entered/Removed(b)**

| Model | Variables Entered | Variables Removed | Method |
|---|---|---|---|
| 1 | TOTALS(a) | . | Enter |

a All requested variables entered.
b Dependent Variable: TOTALP

**Model Summary**

| Model | R | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate |
|---|---|---|---|---|
| 1 | .548(a) | .300 | .294 | .45101 |

a Predictors: (Constant), TOTALS

**ANOVA(b)**

| Model | | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Regression | 9.511 | 1 | 9.511 | 46.754 | .000(a) |
| | Residual | 22.172 | 109 | .203 | | |
| | Total | 31.683 | 110 | | | |

a Predictors: (Constant), TOTALS
b Dependent Variable: TOTALP

**Coefficients(a)**

| Model | | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | t | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | B | Std. Error | Beta | | |
| 1 | (Constant) | 1.723 | .306 | | 5.641 | .000 |
| | TOTALS | .553 | .081 | .548 | 6.838 | .000 |

a Dependent Variable: TOTALP

**Variables Entered/Removed(b)**

| Model | Variables Entered | Variables Removed | Method |
|---|---|---|---|
| 1 | TOTALE(a) | . | Enter |

a All requested variables entered.
b Dependent Variable: TOTALP

**Model Summary**

| Model | R | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate |
|---|---|---|---|---|
| 1 | .613(a) | .417 | .370 | .42603 |

a Predictors: (Constant), TOTALE

**ANOVA(b)**

| Model | | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Regression | 11.899 | 1 | 11.899 | 65.558 | .000(a) |
| | Residual | 19.784 | 109 | .182 | | |
| | Total | 31.683 | 110 | | | |

a Predictors: (Constant), TOTALE
b Dependent Variable: TOTALP

**Coefficients(a)**

| Model | | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | t | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | B | Std. Error | Beta | | |
| 1 | (Constant) | 1.480 | .288 | | 16.87 | .000 |
| | TOTALE | .599 | .074 | .613 | 14.097 | .000 |

a Dependent Variable: TOTALP

**Variables Entered/Removed(b)**

| Model | Variables Entered | Variables Removed | Method |
|---|---|---|---|
| 1 | TOTALI(a) | . | Enter |

a All requested variables entered.
b Dependent Variable: TOTALP

**Model Summary**

| Model | R | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate |
|---|---|---|---|---|
| 1 | .668(a) | .428 | .441 | .40128 |

a Predictors: (Constant), TOTALI

**ANOVA(b)**

| Model | | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Regression | 14.131 | 1 | 14.131 | 87.753 | .000(a) |
| | Residual | 17.552 | 109 | .161 | | |
| | Total | 31.683 | 110 | | | |

a Predictors: (Constant), TOTALI
b Dependent Variable: TOTALP

**Coefficients(a)**

| Model | | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | t | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | B | Std. Error | Beta | | |
| 1 | (Constant) | 1.446 | .253 | | 17.27 | .000 |
| | TOTALI | .595 | .063 | .668 | 9.368 | .000 |

a Dependent Variable: TOTALP

**ANOVA**

TOTALP

| | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| Between Groups | 6.135 | 3 | 2.298 | 5.678 | .000 |
| Within Groups | 142.636 | 69 | .270 | | |
| Total | 148.771 | 72 | | | |

**ANOVA**

TOTALP

| | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| Between Groups | .251 | 1 | .551 | .829 | .363 |
| Within Groups | 127.585 | 71 | .278 | | |
| Total | 127.836 | 72 | | | |

**ANOVA**

TOTALP

| | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| Between Groups | 1.464 | 4 | .471 | 1.213 | .305 |
| Within Groups | 126.373 | 68 | .281 | | |
| Total | 127.836 | 72 | | | |